

Inventarizace majetku a závazků ve výrobním podniku XY, s. r. o.

Aneta Marková

Bakalářská práce
2012

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Aneta MARKOVÁ**
Osobní číslo: **M09174**
Studijní program: **B 6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**

Téma práce: **Inventarizace majetku a závazků ve výrobním podniku XY, s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky o inventarizaci majetku a závazků.

II. Praktická část

- Zhodnoťte průběh fyzické a dokladové inventury a zachyťte výsledky ve finančním účetnictví.
- Navrhněte doporučení, která by mohla vést ke zlepšení procesu inventarizace ve sledované společnosti.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

BĚHOUNEK, Pavel. Společnost s ručením omezeným: řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-659-4.
MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVORÁKOVÁ. Účetnictví pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy). 3. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-435-2.
SCHIFFER, Vladimír. Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273-117-3.
SCHIFFER, Vladimír. Inventarizace v praxi: otázky a odpovědi. Praha: Grada, 2006. ISBN 80-247-1921-5.
SVOBODOVÁ, Jaroslava. Inventarizace: praktický průvodce. 6. rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-652-5.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Milana Otrusinová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **2. dubna 2012**
Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2012**

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou práci – nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 10.5.2012

Marková

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jiněmu licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce pojednává o inventarizaci majetku a závazků ve výrobním podniku. Cílem teoretické části je provést průzkum aktuálních literárních pramenů věnovaných inventarizaci a shrnout získané znalosti. Druhá (praktická) část je zaměřena na průběh inventarizace ve vybraném podniku. Jejím úkolem je vyčíslení a zdůvodnění výsledků inventarizace ve finančním účetnictví. Závěr práce obsahuje zhodnocení procesu inventarizace ve vybrané společnosti a jsou zde uvedena doporučení, která by mohla vést ke zkvalitnění průběhu inventarizace a poskytnutí věrnějších dat ve výkazech společnosti.

Klíčová slova: dokladová inventura, fyzická inventura, inventarizace, inventarizační směrnice, majetek, pohledávky

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with the inventory of assets and liabilities in a manufacturing company. The aim of theoretical part is to conduct a survey of current literature dealing with inventory and summarize the gained knowledge. The second (practical) part is focused on the course inventory in selected company. Its task is to quantify and justify the results of inventory in financial accounting. The conclusion contains the evaluation process of inventory in a particular company and proposes recommendations that could lead to the improvement of the inventory and to provide more life-like data in the statements of the company.

Keywords: book inventory, physical inventory, inventory, inventory directive, assets, receivables

Ráda bych poděkovala Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce. Také bych chtěla poděkovat hlavní účetní sledované společnosti za poskytnutí materiálů potřebných k vypracování bakalářské práce a předání vzácných zkušeností.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 INVENTARIZACE	12
1.1 LEGISLATIVNÍ PODKLADY	12
1.2 INVENTARIZACE A INVENTURA.....	14
1.3 ČLENĚNÍ INVENTARIZACÍ A INVENTUR.....	14
1.3.1 Druhy inventarizací	15
1.3.2 Druhy inventur	15
1.4 POSTUP INVENTARIZACE.....	16
1.5 INVENTARIZAČNÍ SMĚRNICE	16
1.5.1 Inventarizační komise	17
1.5.2 Inventurní soupisy	18
1.5.3 Inventarizační zápisy	19
1.5.4 Harmonogram inventarizačních prací.....	20
1.6 INVENTARIZAČNÍ ZJIŠTĚNÍ	20
1.7 NEDOSTATKY PŘI INVENTARIZACI.....	21
2 PROVÁDĚNÍ INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ.....	23
2.1 MAJETEK PODLÉHAJÍCÍ INVENTARIZACI.....	23
2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	24
2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek	24
2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek	24
2.1.4 Krátkodobý finanční majetek	25
2.1.5 Pohledávky	25
2.1.6 Řešení inventarizačních zjištění	26
2.2 ZÁVAZKY PODLÉHAJÍCÍ INVENTARIZACI.....	28
2.2.1 Krátkodobé závazky	28
2.2.2 Dlouhodobé závazky	29
2.2.3 Řešení inventarizačních zjištění	29
2.3 OSTATNÍ INVENTOVANÉ POLOŽKY	29
2.3.1 Řešení inventarizačních zjištění	30
II PRAKTICKÁ ČÁST	31
3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	32
3.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	32
3.2 VÝROBNÍ PROGRAM SPOLEČNOSTI	33
3.3 OBECNÉ ÚČETNÍ METODY	33
3.3.1 Způsoby oceňování.....	35
3.4 ANALÝZA AKTIVITY – VÝVOJ UKAZATELŮ OBRATOVOSTI	35
4 INVENTARIZAČNÍ POSTUPY VE VYBRANÉM PODNIKU	37

4.1	VÝKONY INVENTARIZACE V MINULOSTI	37
4.2	POSTUP INVENTARIZACE.....	37
4.3	INVENTARIZACE V KONTEXTU SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	38
4.4	INVENTARIZAČNÍ SMĚRNICE	39
5	PRŮBĚH INVENTARIZACE MAJETKU.....	42
5.1	FYZICKÁ INVENTURA.....	42
5.1.1	Inventura drobného dlouhodobého majetku	43
5.2	DOKLADOVÁ INVENTURA	46
5.2.1	Inventura pohledávek.....	46
6	NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....	51
	ZÁVĚR	53
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	54
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	56
	SEZNAM OBRÁZKŮ	57
	SEZNAM TABULEK	58
	SEZNAM PŘÍLOH	59

ÚVOD

Provádění inventarizace je jednou ze základních povinností účetní jednotky sloužící tomu, aby bylo dodrženo zachování věrného a poctivého účetnictví. Je to neopomenutelná, kontinuální činnost, která musí být v podniku prováděna nejméně jednou za rok.

Povinnost inventarizovat majetek je zakotvena v zákonu o účetnictví. Právě ten, kdo se stará o účetnictví firmy má obvykle povinnost vést evidenci majetku a závazků ve stavu, který odpovídá skutečnosti. Ovšem právě kvůli tomu, že zde vystupuje lidský faktor, nemůže si nikdo být úplně jistý, že účtovaný majetek opravdu souhlasí se skutečností. Další okolností, která hraje v procesu inventarizace roli, je velikost podniku. Pokud dochází během účetního období k desítkám až stovkám operací, sledování pohybu majetku je dost obtížné a často může docházet k chybám.

Důvodem, proč mají podniky inventarizaci ze zákona stanovenou, ale není vyčíslení inventarizačních rozdílů, nýbrž zjištění příčin, proč k nim došlo, hledání opatření, která budou inventarizační rozdíly minimalizovat, snaha těmto rozdílům předcházet, zjistit, který majetek účetní jednotka využívá a zda je nutný k vykonávání hospodářské činnosti atd.

Ze všech výše zmíněných důvodů vyplývá, že povinnost každoročně provádět inventarizaci je opodstatněná a je nutné věnovat jejímu výkonu značnou pozornost. Právě proto jsem si toto téma zvolila k vypracování své bakalářské práce a doufám, že se mi podaří sestavit srozumitelný přehled procesu inventarizace jak z oblasti teorie, tak i praxe.

Cílem mé bakalářské práce je zhodnotit průběh inventur ve vybrané společnosti, mimo jiné na základě výsledků zachycených ve finančním účetnictví, a uvést doporučení, která by mohla vést ke zkvalitnění procesu inventarizace a poskytnutí věrnějších dat ve výkazech společnosti. Proto bude úkolem teoretické části objasnit důležitost inventarizace, uvést nedostatky, se kterými se v praxi často setkáváme a naznačit postup při provádění inventarizace u jednotlivých složek majetku a závazků.

Vzhledem k velkému rozsahu zvoleného tématu se v praktické části zaměřím pouze na inventuru hmotného majetku a pohledávek, jelikož právě v této oblasti vidím určité rezervy společnosti. Na základě pozorování, rozhovorů a analýz interních dokumentů se budu zabývat inventarizací ve sledované společnosti a provedu rozbor výsledků inventarizace. V závěru práce bych chtěla na základě získaných poznatků zhodnotit průběh inventarizace a navrhnout firmě možná doporučení vedoucí k zefektivnění jejího průběhu.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 INVENTARIZACE

Důležitým předpokladem prosperujícího a cílevědomého řízení podniků v tržním hospodářství jsou důvěryhodné a hodnotné informace, které jsou poskytovány zejména účetnictvím. Největší vliv na správnost zmíněných informací má přesné a včasné provedení inventarizace majetku a závazků, která mimo jiné pomáhá chránit majetek účetních jednotek. (Schiffer, 2005, s. 9)

Ani ten nejlepší účetní se spoustou let praxe si ovšem nemůže být jistý, zda jeho účetní data přesně odpovídají skutečné majetkové a závazkové situaci dotyčné účetní jednotky. Je tomu tak zřejmě z toho důvodu, že ať chceme, či ne, zapracování teorie účetní a daňové problematiky do praxe často skýtá spoustu problémů. Právě k tomu, aby se neúčtovalo pouze o účetních datech, ale o skutečných hospodářských údajích, přinášející příznivé nebo naopak nepříznivé zprávy pro dotyčný podnikatelský subjekt, slouží zmíněné provádění inventarizace. (Interní materiál firmy)

Inventarizace je prvkem metody účetnictví zajišťující jeho věcnou kontrolu. Význam inventarizace spočívá zejména v tom, že zabraňuje evidovat v účetnictví a vykazovat v účetní závěrce majetek a závazky, které neexistují, nebo je vykazovat v ocenění neodpovídajícímu skutečnosti. Právě proto je provádění inventarizace ze zákona povinnou a nezastupitelnou činností při každém sestavování řádné nebo mimořádné účetní závěrky s výjimkou situací, kdy zákon o účetnictví připouští průběžné inventarizace. Inventarizace je zároveň prostředek ochrany majetku účetní jednotky proti možným snahám o jeho zcizení. Tuto stránku inventarizace zákon nezmiňuje, ale v kontextu s Koncepčním rámcem IFRS nutně vystupuje do popředí. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2009, s. 102)

1.1 Legislativní podklady

Schiffer (2006) ve své publikaci uvádí, že mezi hlavní legislativní podklady zabývající se problematikou inventarizace patří tyto:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jak vyplývá ze změn provedených dalšími zákony
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

V zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví se inventarizaci věnuje část pátá konkrétně § 29 a § 30. Hned v prvním odstavci je zde zakotvena podstata inventarizace, a to povinnost účetní jednotky ověřit, jestli skutečně zjištěný stav veškerého majetku a závazků souhlasí se stavem majetku a závazků vedeným v účetnictví. (Kovalíková, 2010, s. 78)

V ustanovení § 6 odst. 3 zákona o účetnictví je uvedeno: „*Účetní jednotky jsou povinny inventarizovat majetek a závazky podle § 29 a § 30*“. Louša (2009, s. 27) citací tohoto paragrafu konstatuje založení povinnosti inventarizace a zároveň uvádí, že jedině inventarizace provedená dle uvedených paragrafů zákona umožňuje uznat účetnictví účetní jednotky za správné.

V zákonu o účetnictví je také pro účetní jednotky stanovena povinnost prokázání provedení inventarizace u majetku a závazků po dobu pěti let od jejího provedení. Samotným úkolem inventarizace není jen prokázat účetní skutečnosti, ale slouží i jako důkazní prostředek, kterým se například prokazuje částka a důvod daňově účinných opravných položek a rezerv. Díky tomu, že mají finanční orgány právo za určitých podmínek doměřit daň z příjmů za mnohem delší období, můžeme právě pětiletou lhůtu považovat za minimální. (Strouhal, 2011, s. 27)

Výše zmiňovaná vyhláška č. 500/2002 Sb., se týká například směrné účetní osnovy či obsahového vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce. Pro vymezení majetku a závazků, které podléhají inventarizaci v podniku lze vycházet z účtového rozvrhu účetní jednotky sestaveného v návaznosti na směrnou účetní osnovu. I ze zmíněného důvodu je znalost této vyhlášky nepochybně důležitá ke správnému provedení inventarizačních prací. (Svobodová, 2011, s. 86; Běhounek, 2011, s. 248)

Nejnižší právní sílu pak mají České účetní standardy pro podnikatele. Ty obsahují detailní popis účetních metod nebo postupů účtování.

Účetnictví společností s ručením omezeným je věnována pozornost také v obchodním zákoníku a to více než by se mohlo na první pohled zdát. Je zde stanoven termín konání valné hromady, která schvaluje účetní závěrku s.r.o. (§ 128 odst. 1), pokud je zjištěna z účetní závěrky ztráta, stanovuje jednateli zákoník určité povinnosti (§ 128 odst. 2 a § 193 odst. 1), rozhodnutí valné hromady při rozdělování zisku je stanoveno údaji z účetní závěrky a tak dále. Z toho důvodu je nutné brát určitá ustanovení v úvahu i při konání inventarizace. (Běhounek, 2011, s. 247-249)

1.2 Inventarizace a inventura

V praxi velmi často dochází k záměně těchto dvou blízkých pojmů. Jsou si podobné jak slovně, tak i věcně. Pojem inventarizace zahrnuje mnohem širší soubor prací, jejichž nedílnou a stěžejní součástí je inventura. Kdybychom se snažili vysvětlit pojem inventarizace pro laickou veřejnost, mohli bychom ji popsat jako činnost obsahující přepočítání všeho skutečného majetku a překontrolování všech skutečných závazků firmy, zahrnující také posouzení těchto skutečných stavů a řešení rozdílů oproti účetním stavům. Cílem potom je, aby se účetní stav rovnal stavu skutečnému a to hlavně díky odpovídajícím korekcím účetních zápisů. (Interní materiál firmy)

Kovalíková (2010) označuje inventarizaci za:

- zjištění skutečného stavu majetku a závazků, a to jak množství, tak i zjištění účetní hodnoty; toto zjišťování se nazývá inventura,
- porovnání stavů zjištěných inventurou se stavem vykázaným v účetnictví na zůstatcích příslušných účtů,
- porovnání ocenění s oceněním vykázaným v účetnictví,
- zjištění případných rozdílů (manko, přebytek, schodek),
- zhodnocení, zda existují důvody pro vyjádření rizik, případně možných ztrát,
- zjištění, zda neexistuje takový majetek, jehož hodnota je nižší než hodnota tohoto majetku vykázaná v účetnictví.

Pokud chceme ve firmě pracovat opravdu s reálnými daty, musíme v určitých časových intervalech fyzicky prověřit, zda účetní či jinak evidované údaje odpovídají skutečnosti. To znamená, že musíme provést tzv. inventuru majetku. U zásob materiálu je tato nutnost nejnázornější, ovšem opodstatnění má např. i u stálých aktiv, tak i finančního majetku, pohledávek a závazků. (Interní materiál firmy)

1.3 Členění inventarizací a inventur

Inventarizace lze členit dle různých hledisek. Základním z nich, je rozdělení na:

- povinné (obligatorní) inventarizace,
- dobrovolné (fakultativní) inventarizace.

Obligaturní inventarizaci pak můžeme dále rozdělit z hlediska vazby na účetní závěrku na:

- inventarizaci řádnou,
- inventarizaci mimořádnou.

Posledním hlediskem je členění podle toho, u kterého druhu majetku je možné ji provádět:

- periodická inventarizace, která je použitelná u všech druhů majetku a závazků,
- průběžná inventarizace, použitelná jen u zásob za určitých stanovených podmínek.

Inventura se provádí podle povahy inventarizovaného druhu majetku a závazků zpravidla dvěma způsoby, a to fyzicky nebo dokladově, případně kombinovaně. (Schiffer, 2005)

1.3.1 Druhy inventarizací

Obligaturní inventarizace mají své poslání a termín jejich provedení stanoveny zákonem, zatímco fakultativní inventarizace jsou v kompetenci účetní jednotky z hlediska poslání, termínů i obsahu. Fakultativní inventarizace slouží účetní jednotce k ověření údajů sledovaných v účetnictví, tak i údajů vedených mimoúčetně, a to kdykoliv v průběhu účetního období a ke kterémukoliv datu. Účetní jednotka ji bude muset provést tehdy, nastanou-li v praxi situace, kdy nelze čekat na provedení obligaturní (periodické) inventarizace, protože bude třeba zjistit skutečný stav majetku bez jakéhokoliv otálení. (Schiffer, 2005, s. 29)

1.3.2 Druhy inventur

Fyzickou inventurou se zjišťují skutečné stavy u majetku hmotné povahy, popř. nehmotné povahy pokud to připouští jejich povaha a jestli tomu nebrání místo, kde se v době inventury nachází. Při fyzické inventuře se skutečné stavy zjišťují přepočtením, převážením, ohledáním a podobně.

Dokladovou inventurou se zjišťují skutečné stavy majetku a závazků v ostatních případech, kdy jiný způsob inventury nedovoluje povaha daného předmětu. Může jít například o pohledávky, závazky, náklady příštích období, výdaje příštích období, rezervy a tak podobně. Dále jde o některé položky sledované v podrozvahové evidenci. Podstatou dokladové inventury je, že se skutečný stav zjišťuje, ověřuje či prokazuje pouze pomocí různých písemností, dokladů, listin nebo spisů. Prověřuje se tedy správnost stavu příslušného účtu. (Schiffer, 2005, s. 116)

1.4 Postup inventarizace

Každá účetní jednotka má právo si ve svém vnitřním předpise určit způsob provedení inventarizace. Podle Kovalíkové (2010) se obecně minimálně doporučuje:

- stanovit harmonogram inventarizačních prací,
- určit inventarizační komisi,
- určit způsob provádění zjišťování skutečných stavů,
- určit osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- určit, jak bude postupováno v případě zjištění inventarizačních rozdílů.

1.5 Inventarizační směrnice

Základním úkolem vnitřních směrnic firmy je zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zaznamenávání hospodářských operací. Dodržování jednotného postupu při řešení obdobných operací je nutný zejména pro správné posuzování a hodnocení daných faktů v účetní jednotce jako celku. Důležitým důvodem k vytváření směrnic je získání nástroje pro vnitřní řízení daného podniku. Vnitřní směrnice pak slouží zejména k minimalizaci rizika, že by mohlo docházet k porušování jednotlivých právních předpisů. Dalším důvodem proč se věnovat tvorbě směrnic je pak také snadnější a jednodušší postup při kontrole účetnictví, která je prováděna pracovníky finančního úřadu. (Kovalíková, 2011, s. 7)

Zákon o účetnictví v sobě přímo nemá zakotvenu povinnost pro účetní jednotky vydat samostatnou směrnici pro inventarizaci. Proto záleží přímo na účetní jednotce, zda tuto směrnici vydá úplně samostatně a oddělí ji od ostatních předpisů, zda se rozhodne zásady pro inventarizace zahrnout do jiné směrnice nebo zda vůbec nějaký vnitřní předpis v tomto směru vypracuje. Schiffer (2006) ovšem podotýká, a já s ním plně souhlasím, že bez zvláštního předpisu se jen velmi těžko dostojí všechny požadavky, které jsou kladeny na inventarizaci majetku a závazků, její průkaznost a s tím spojenou ochranu majetku podniku. Z toho důvodu tedy radí, aby v interní směrnici pro inventarizaci bylo též uvedeno:

- vymezení či rozsah inventarizace,
- inventarizační orgány, zabezpečující provádění inventarizací majetku a závazků,
- co se rozumí fyzickou inventurou a jaký je její předmět,
- podstata inventurních soupisů a jejich účel,

- bližší charakteristika inventarizačních rozdílů,
- poslání a účel zápisu o provedení inventarizace,
- ostatní ustanovení, v nichž se např. vymezí povinnosti pracovníků hmotně odpovědných za inventarizovaný majetek,
- závěrečná ustanovení (např. že předseda ústřední inventarizační komise vydá harmonogram inventarizačních prací),
- případná příloha k tomuto internímu předpisu, v níž se např. podrobněji vymezí předmět dokladové inventury apod.

1.5.1 Inventarizační komise

Zejména ve středních a velkých podnicích zaměstnává inventarizace velmi mnoho pracovníků a je náročná jak na přípravu, tak i na provedení a organizaci celého procesu. Jde tedy o to, aby se účinně zorganizovalo provádění inventarizace, aniž by došlo k nežádoucímu narušení či ohrožení řádného chodu společnosti. Na kvalitní provedení inventarizace má vliv celá řada činitelů. Za jeden z rozhodujících můžeme označit správný výběr pracovníků pověřených provést inventarizační práce. Měli by to být spolehliví zaměstnanci, kteří aktivní účastí a poctivou prací ovlivňují objektivitu, věrohodnost a průkaznost inventarizačních úkonů. Především tedy na pracovnících provádějících inventarizaci a na jejich postoji záleží, zda inventarizace splní své poslání, a zda bude přínosná i pro řízení a ochranu majetku společnosti.

Schiffer (2006) tvrdí, že je vhodné, aby účetní jednotky rozlišovaly a zřizovaly v rámci inventarizačních orgánů:

- dílčí inventarizační komise, které v dosavadní praxi představují orgány výkonné, neboť na nich spočívá značný objem inventarizačních prací, souvisejících s fyzickým zjištěním skutečného stavu majetku,
- ústřední inventarizační komisi jako orgán řídicí a současně orgán poradní a kontrolní, složený z vedoucích pracovníků ekonomického, právního i technického úseku, který též předkládá vedoucímu či vedení účetní jednotky k rozhodnutí či ke schválení výsledky inventury, s případným návrhem na vypořádání inventarizačních rozdílů,
- k provedení dokladové inventury příslušných druhů majetku a závazků jednoho pracovníka či více jednotlivých pracovníků a pracovníc.

1.5.2 Inventurní soupisy

O tom, že skutečně proběhla řádná inventura, musí být proveden příslušný zápis. K tomu slouží souhrnné účetní záznamy – inventurní soupisy. Jejich minimální obsahové náležitosti jsou také vymezeny § 30 odst. 2, zákona o účetnictví:

- a) skutečné stavy majetku a závazků zjištěný fyzickou nebo dokladovou inventurou, a to tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit (např. inventurními čísly podle zvoleného interního klíče),
- b) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností podle písmene a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- c) způsob zjišťování skutečných stavů (např. spočítáním kusů, měřením, obhlídkou, podle dokladů apod.),
- d) ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury i pro účely podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví (tj. podklady pro tvorbu a čerpání rezerv, opravných položek, odpisů),
- e) okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury. (Interní materiál firmy)

Inventurní soupisy jsou významné hlavně proto, že tvoří důležitou součást průkazně vedeného účetnictví. Z toho důvodu je nutné, aby se ve firmách věnovala dostatečná pozornost jejich obsahu, ale i grafické úpravě. Jak jsme si ovšem mohli všimnout, v části zákona o účetnictví věnující se inventurním soupisům, žádná konkrétní forma, respektive grafická úprava není vyhlášena. (Schiffer, 2006, s. 76)

Je v zájmu účetní jednotky, aby zajistila bezproblémový a rychlý průběh inventarizace. Proto je účelné vydat k interní směrnici přehledné a srozumitelné formuláře, do nichž by pak již jen inventurní komise trvale zaznamenaly zjištěný skutečný stav. Dílčí inventurní soupisy je účelné systémově očíslovat a případně i sloučit do širě pojatých inventarizačních zápisů shrnujících stěžejní údaje. (Interní materiál firmy)

Z inventurních soupisů musí být možno zjistit, i s časovým odstupem, kdo, kdy a jak inventarizaci prováděl a jestli byla pozornost zaměřena jak na ověření skutečnosti, tak i na správnost ocenění inventarizované položky. Na tyto účetní záznamy se vztahují podmínky, které jsou kladeny zákonem o účetnictví obecně, zejména pak na průkaznost a na povinnosti účetní jednotky v případě ztráty, odcizení, či poškození. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2009, s. 105)

1.5.3 Inventarizační zápisy

Jedinou a nejdůležitější inventarizační písemností, kterou má účetní jednotka povinnost sestavit je inventurní soupis, ve kterém se zaznamenává skutečný stav majetku a závazků zjištěný fyzickou a dokladovou inventurou. Je tomu tak z toho důvodu, že dle zákona jsou účetní jednotkou nejen všechny právnické osoby, ale také fyzické, které provozují svou činnost na základě různých předpisů. Jde tedy o různě velké subjekty, u nichž vzhledem k rozsahu hospodářské činnosti je nutno volit požadavky na inventarizace splnitelné pro všechny. Je třeba se ovšem zamyslet, zda rozsah inventarizačních písemností bude v této formě vyhovovat také středním a velkým účetním jednotkám. V nich představují inventarizační práce rozsáhlou činnost a lze si jen s obtížemi představit, že budou všechny zapsány do inventurního soupisu. Proto nelze vyloučit z okruhu inventarizačních písemností také inventarizační zápisy.

Pro vyhotovení inventarizačního zápisu lze doporučit následující náležitosti:

- a) vyznačení druhu inventarizace, označení inventarizovaného majetku a závazků, umístění příslušných druhů majetku a jména pracovníků odpovědných za příslušný majetek a evidenci závazků,
- b) den, k němuž byla inventarizace provedena,
- c) den zahájení a den ukončení inventury, druh této inventury,
- d) způsob zjišťování skutečných stavů majetku, pokud není poznamenán v inventurních soupisech,
- e) přehled vyhotovených inventurních soupisů nebo účetních dokladů určených k vyúčtování inventarizačních odkazů či odkaz na účetní doklady, pokud byly inventarizační rozdíly proúčtovány neprodleně po jejich zjištění,
- f) úhrn zjištěných inventarizačních rozdílů a jejich příčin,
- g) návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů a vyjádření pracovníků odpovědných za příslušný majetek či evidenci závazků,
- h) podrobný popis zjištění a návrhy na opatření.

K inventarizačnímu zápisu je vhodné připojit doklady související s inventarizací, inventurní soupis a přehled o přírůstcích a úbytcích, o něž se upravují skutečné stavy a k nimž došlo přede dnem nebo po dni, k němuž se inventarizace provádí. (Schiffer, 2005, s. 162)

1.5.4 Harmonogram inventarizačních prací

Při plánování inventarizačních prací jde o to, zorganizovat provádění inventarizací tak, aby nebyl narušen rytmus pracovních činností zaměstnanců, a také chod provozní a výrobní činnosti podniku a jeho pracovišť. Z toho důvodu, že je v každém podniku inventarizace jinak složitá a náročná, nezabývá se těmito otázkami zákon, ale je na každé účetní jednotce, aby si harmonogram určila sama.

K výhodám plánování inventarizací patří:

- vhodné využití příznivých okolností může přispět ke snížení pracnosti,
- odstranění živelnosti v provádění inventarizace,
- zabezpečení plného rozsahu, tj. z hlediska šíře i hloubky,
- zabezpečení pořádku v inventarizovaném majetku – urychlení celého procesu.

V harmonogramu by měl být například stanoven časový rozvrh provádění inventarizací podle daných druhů majetku a závazků a podle pracovníků odpovědných za jednotlivý majetek, termín inventarizací, popřípadě doba zahájení a ukončení inventarizačních prací a další. (Schiffer, 2005, s. 94)

1.6 Inventarizační zjištění

Obecně lze inventarizační zjištění rozdělit do dvou oblastí:

- inventarizační rozdíly,
- inventarizační doporučení.

Inventarizačními rozdíly jsou podle § 30 odst. 6 zákona o účetnictví rozdíly mezi skutečným stavem a stavem vedeným v účetnictví, kdy skutečný stav je:

- nižší než stav účetní – rozdíly se pak označují jako manko (popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin),
- vyšší než účetní stav – rozdíly se pak označují jako přebytek.

V obou situacích je nutné provést analýzu zjištěných rozdílů, která by měla odhalit příčiny jejich vzniku. (Müllerová, Vomáčková a Dvořáková, 2009, s. 106)

Posuzování inventarizačních rozdílů a jejich vypořádání je právní záležitostí. Schiffer (2005) ve své publikaci uvádí, že pro jejich posouzení je nutná znalost zejména:

- a) občanského zákoníku, v němž je upravena odpovědnost za škodu v hlavě II (§ 420 až § 450) a bezdůvodné obohacení v hlavě třetí (§ 451 až § 459),
- b) obchodního zákoníku, v němž je upravena náhrada škody v dílu X oddíle 3 (§ 373 až § 386),
- c) zákoníku práce, v němž je upravena odpovědnost pracovníka za škodu v oddíle druhém (§ 172 až § 786).

Inventarizační doporučení vychází z účetní zásady opatrnosti, věrného a poctivého obrazu účetnictví, kde jsou brány v úvahu předvídatelná rizika, pravděpodobné ztráty a snížení hodnoty. Jde například o tyto:

- zvýšení, či snížení závazků,
- odpis pohledávek,
- oprava, technické zhodnocení nebo vyřazení DHM a DNM,
- změny odpisového plánu DHM a DNM,
- tvorby, změny nebo rušení rezerv,
- tvorby, změny nebo rušení opravných položek. (Interní materiál firmy)

Než dojde ke konečnému vyčíslení inventarizačních rozdílů, je ještě nutné důkladně prozkoumat příčiny vzniku těchto rozdílů, protože by jejich vypořádání mohlo mít také vážné osobní a pracovní dopady na odpovědné pracovníky i na ekonomiku účetních jednotek. Z toho důvodu není radno podceňovat prohlášení hmotně odpovědné osoby, že při inventuře nic ze svěřeného majetku nezatajila. Pokud dojde ke zjištění prokazatelné chyby v evidenci, bude nutné ji opravit na základě řádně vyhotoveného dokladu, a to ještě než dojde k vyčíslení konečných inventarizačních rozdílů. (Schiffer, 2005, s. 188)

1.7 Nedostatky při inventarizaci

Nedostatky mohou mít mnoho různorodých příčin. Od prosté neznalosti aktuální právní úpravy, přes snahy „ulehčit si práci“ až po záměrné falšování účetních záznamů ze zjištěných důvodů samotné firmy nebo jejích zaměstnanců. Hrubě je lze rozdělit do čtyř kategorií:

- nedostatky v přípravě inventarizace,
- nedostatky v provádění inventarizace,

- nedostatky ve vyúčtování inventarizačních zjištění,
- nedostatky v daňovém posouzení inventarizačních zjištění. (Interní materiál firmy)

Zkušenosti z praxe naznačují, že je provádění inventarizace významně ovlivňováno již postupem při její přípravě a organizačním zabezpečení. Důvodem mohou být buď úplně chybějící vnitřní předpisy, neaktualizované předpisy, či dokonce takové, které nejsou zcela v souladu se zákonem o účetnictví. (Shiffer, 2005, s. 257)

Při samotném provádění inventarizace je možné se setkat s tím, že se fyzicky prověřuje pouze vybraný účetní majetek, na kterém účetní jednotce záleží, ostatní rozvahové položky inventovány pak nejsou vůbec nebo jen zcela formálně.

Častým pochybením při vyúčtování inventarizačních rozdílů bývá, že rozdíly nejsou zaúčtovány do kontrolovaného účetního období, což má za následek zkreslené vykázání hospodářského výsledku kontrolovaného i toho následného účetního období.

Pokud se zaměříme na chyby z důvodu daňového posouzení inventarizačních rozdílů, můžeme se setkat například s tím, že normy přirozených úbytků a ztratného nejsou hodnověrně odůvodněny, odpovědní pracovníci za daňové odpisy je špatně vyčíslili nebo že došlo k opomenutím týkajícím se ověření všech zákonných podmínek pro daňově účinný odpis nedobytné pohledávky. (Interní materiál firmy)

Mezi další nedostatky inventarizace Schiffer (2005) dále obecně řadí:

- stanovení nepřiměřeně krátkých lhůt k provedení fyzické inventury,
- jmenování pouze jedné dílčí inventarizační komise,
- neprovedení fyzické inventury, ale jen pouhé opsání evidenčních stavů,
- nesprávné provádění dokladových inventur,
- nejsou zjišťovány a tvořeny opravné položky.

2 PROVÁDĚNÍ INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ

V této části bude věnována pozornost jednotlivým složkám majetku a závazků, u kterých bývá inventarizace prováděna. Je nutné je rozčlenit z toho důvodu, že u každé ze skupin se uplatňuje jiný druh inventury, a to fyzická, či dokladová, a mají i další osobitá specifika.

2.1 Majetek podléhající inventarizaci

I když to zákon o účetnictví nevyžaduje, alespoň u movitého majetku je praktické zavést systém značení pomocí inventárních čísel. Sice zpravidla jednotlivé stroje a zařízení již svá jedinečná výrobní či jiná čísla mají, ale s těmi se v evidenční praxi pracuje dosti obtížně. Je to způsobeno tím, že nejsou žádným způsobem systematizovaná, nemají stejný formát, nejsou snadno čitelná a obtížně se pamatují. Zejména u procesu inventarizace je významné, že každé jedinečné inventární číslo proces inventury značně urychlí, zjednoduší a zamezí záměně podobných předmětů. (Interní materiál firmy)

Příklad pro stanovení rozsahu inventarizaci majetku:

Tabulka 1 Příklad pro stanovení rozsahu inventarizace majetku; Zdroj: Kovalíková (2010)

Poř. č.	Předmět inventarizace	Účtová třída, skupina, syntetické účty a jiné evidence
1.	Krátkodobý hmotný majetek	Operativní evidence s vazbou na tř. 5
2.	Krátkodobý nehmotný majetek	Operativní evidence s vazbou na tř. 5
3.	Dlouhodobý hmotný majetek	tř. 0
4.	Dlouhodobý nehmotný majetek	tř. 0
5.	Zálohy na pořízení majetku	052
6.	Materiál	112
7.	Zboží	132
8.	Nedokončená výroba	121
9.	Zaplacené zálohy na pořízení zásob	151
10.	Peněžní prostředky v hotovosti	211
11.	Ceniny	213
12.	Bankovní účty	221
13.	Peníze na cestě	216
14.	Pohledávky	311
15.	Zaplacené provozní zálohy	314
16.	Ostatní pohledávky	378

2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

U této kategorie majetku nejčastěji převažuje dokladová inventura, u které členové inventarizační komise prověřují různé dokumenty (např. licenční smlouvy, výpisy z rejstříků průmyslových práv, záznamy o výsledcích duševní tvůrčí činnosti apod.). V některých případech se jako doplněk provádí také fyzická inventura. Je tomu tak například u software zaznamenanému na přenosných médiích (CD, DVD, paměti USB Flash atd.). (Interní materiál firmy)

2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

U tohoto druhu majetku obvykle převažuje fyzická inventura, která tkví v prohlídce majetku s hmotnou povahou. Dochází zde ke kontrole existence, umístění a stavu určitého majetku, při které by se nemělo zapomenout ani na příslušenství věcí. Ve vazbě na příslušnou dokumentaci je vhodné prověřit u nemovitostí včetně pozemků jejich přesné vytyčení v terénu, jakož i jejich druh (pro účely daně z nemovitosti). (Interní materiál firmy)

Existuje také určité specifikum v podobě inventarizace hmotného majetku – konkrétně nemovitostí. Zákon stanoví, že je nutno provádět fyzickou inventuru hmotného a případně i nehmotného majetku, ale již konkrétně nedefinuje, co se rozumí fyzickou či dokladovou inventurou. Pokud tedy předpokládáme, že fyzická inventura spočívá například v přepočítání, kdežto dokladová v ověřování dokumentace, nadchází pak otázka, jak může být například u zmíněných pozemků provedena fyzická inventura. V tomto případě Louša (2009, s. 96) konstatuje výhodu v tom, že zákon konkrétně nedefinuje, jakým způsobem se má provádět fyzická a jakým dokladová inventura.

U nemovitostí proto v praxi proběhne podpůrně i dokladová inventarizace podle výpisu z katastru nemovitostí, resp. většinou postačí nahlédnout do dostupné internetové aplikace Českého úřadu zeměměřického a katastrálního. Účetní jednotce by neměla uniknout ani případná omezení vlastnictví např. v podobě zástavních práv a věcných břemen. (Interní materiál firmy)

2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

U této kategorie majetku opět převažuje dokladová inventura, jejímž úkolem je dokázat existenci, stav a výši příslušného majetku. K ní se používá aktuálních výpisů ze střediska cenných papírů, z obchodního rejstříku nebo se vychází ze smluv o poskytnutých půjčkách

a úvěrech. V určitých případech přichází v úvahu i fyzická inventura. Je tomu tak u listin cenných papírů, které by měly být vhodným způsobem zabezpečeny proti zneužití a odcizení. (Interní materiál firmy)

2.1.4 Krátkodobý finanční majetek

Fyzická inventura se používá hlavně k prověření skutečných stavů hotovosti v pokladnách (ať už korunových či valutových) a v ceninách. Zbylé inventované položky bývají podrobeny zpravidla dokladové inventuře (např. bankovní účty, krátkodobé cenné papíry a podíly, peníze na cestě). Položky vedené v cizí měně se pak přepočítají na české koruny platným kurzem České národní banky k rozvahovému dni. (Interní materiál firmy)

Pokud je to v rámci dané účetní jednotky možné, u provádění inventarizace pokladní hotovosti je doporučena přítomnost alespoň tří osob. Hotovost je nutné nejprve fyzicky přepočítat a poté zaznamenat do inventurního soupisu. Od roku 2002 již zákon o účetnictví konkrétně neřeší, s jakou četností má být během účetního období inventarizace prováděna. Platí pouze obecná pravidla pro inventarizaci majetku, což znamená, že musí být inventarizace provedena minimálně ke konci rozvahového dne. Četnost prováděných inventur je tedy odvislá hlavně od specifik dané účetní jednotky. (Pílatová; Pilát, 2011, s. 95)

Při inventuře pokladny je možné postupovat takto:

- zajištění dopsání ještě nezapsaných dokladů do pokladní knihy,
- přepočítáním zjištění stavu v pokladní knize,
- sepsání zjištěné hotovosti do inventurního soupisu dle jednotlivých druhů peněz.

V zájmu účetní jednotky by mělo být provedení některé inventarizace náhle.

U cenin se fyzickou inventurou ověřuje počet kusů, jmenovitá hodnota a popřípadě i identifikační údaje zvlášť podle druhů cenin (např. poštovních známek), pokud mají hodnotu, ze které se bude moct po vydání k užití čerpat. U této inventury je vhodné odděleně sepsat a vyřadit již neplatné či znehodnocené ceniny. (Schiffer, 2005, s. 141)

2.1.5 Pohledávky

Úkolem inventarizace pohledávek je určení:

- zda skutečný stav pohledávek souhlasí s jejich účetním stavem, což se provádí dokladovou inventurou,

- jestli reálná hodnota pohledávek není nižší, než jejich účetní hodnota (pokud je nižší, pak je namísto tvorba opravné položky, případně odpis pohledávky).

Součástí inventarizace je sesouhlasení končených zůstatků účtů pohledávek se soupisem faktur a ostatních dokladů (tzv. saldokonto), které tvoří zmíněný zůstatek v syntetické účetní evidenci. Je také posuzována jejich věcná správnost s tím, že inventarizační komise poté navrhuje tvorbu opravných položek nebo odpis problémových pohledávek. Tvorba opravných položek by neměla být posuzována jen s ohledem na daňovou účinnost, ale také podle obecných účetních zásad. Inventarizace by měla odhalit i nesprávnou existenci opravné položky k již neexistujícím pohledávkám.

V praxi v případě pohledávek prakticky nevznikají inventarizační rozdíly. V případě, že jsou nějaké rozdíly mezi skutečností a účetním stavem odhaleny, jedná se obvykle o důsledek účetní chyby, jako je například zapomenutá faktura, duplicitní fakturace, překlep v částce apod. (Interní materiál firmy)

Výsledky inventarizace pohledávek je nutné zapsat do inventurních soupisů ve formě rozpisů daných položek. Tento rozpis by měl kromě jiných údajů obsahovat:

- název věřitele,
- datum vzniku pohledávky a číslo příslušného dokladu (faktury),
- částku,
- datum poslední upomínky.

V případě sporných pohledávek (u kterých doposud nebylo zahájeno soudní řízení), nedobytných a neprůkazných pohledávek a podobně, je vhodné je zapsat samostatně v jednotlivých inventurních soupisech a uvést:

- adresy dlužníka nebo věřitele, částky pohledávky,
- z jakého důvodu, kdy a na podkladě jakého dokladu pohledávka nebo dluh vznikly,
- důvod, proč stav podle evidence neodpovídá skutečnému stavu,
- návrh na výši opravné položky dle jednotlivých pohledávek či návrh na jejich vypořádání (odepsání). (Schiffer, 2005, s. 143)

2.1.6 Řešení inventarizačních zjištění

Nejčastější inventarizační zjištění bývají u dlouhodobého majetku následující:

- manko, které se účtuje dle obecného pravidla na MD 549 – Manka a škody, kam se vyúčtuje zůstatková cena odpisovaného DHM nebo DNM, který se dále standardně

vyřadí v původním ocenění (MD 07x, resp. 08x / D 01x, resp. 02x), v případě neodpisovaného DHM se pouze jednoduše jeho účetní ocenění zaúčtuje MD 549 / D 03x,

- doporučení pro změnu odpisového plánu, což ale z důvodu účetní zásady o stálosti metod bude možno promítnout až počínaje účetním obdobím následujícím po inventarizovaném,
- doporučení pro tvorbu, změnu nebo zrušení opravných položek z důvodu přechodného snížení hodnoty majetku, zde půjde o účetní případy patřící do inventarizovaného období,
- doporučení pro tvorbu změnu nebo zrušení rezervy vážící se k předmětnému majetku, např. s ohledem na nutnost jeho větší opravy v dohledné době,
- doporučení pro opravu, technické zhodnocení nebo vyřazení daného majetku, což budou účetní případy až dalších účetních období, kdy dojde na realizaci těchto doporučení.

Pouze ve výjimečných případech se v praxi setkáme s přebytkem dlouhodobého majetku, kdy zjištěný skutečný stav bude vyšší než účetní stav, a tento nesoulad nebude možno jinak řádně doložit.

U účtové třídy číslo 2, tedy u krátkodobého finančního majetku se v praxi nejčastěji setkáme s inventarizačním zjištěním točícím se okolo peněz. Většinou je zjištěn větší nebo menší schodek pokladní hotovosti. Podle zkušeností z praxe, je lepší, aby alespoň u fyzické inventury pokladny neměla příslušná inventarizační komise k dispozici aktuální účetní stav.

Jak již bylo zmíněno, v případě pohledávek se téměř nesetkáme s inventarizačními rozdíly. Pokud je odhalen nesoulad mezi stavem zjištěným dokladovou inventurou a účetním stavem, pak se obvykle jedná o účetní pochybení. V praxi proto nejčastěji dochází jen k doporučujícím inventarizačním zjištěním, které mohou být například:

- zahájení tvorby, změna nebo zrušení opravné položky,
- odpis problémové (tzv. nedobytné) pohledávky, s čímž souvisí nutnost zrušení případné opravné položky, pokud k této pohledávce byla vytvořena. (Interní materiál firmy)

2.2 Závazky podléhající inventarizaci

Tabulka 2 Příklad pro stanovení rozsahu inventarizace; Zdroj: Kovalíková (2010)

Poř. č.	Předmět inventarizace	Účtová třída, skupina, syntetické účty a jiné evidence
1.	Závazky v české měně	321
2.	Závazky v zahraniční měně	321
3.	Přijaté provozní zálohy	324
4.	Ostatní závazky	379

Závazky se v účetnictví dlužníka řadí mezi pasiva a konkrétně patří do kategorie cizích zdrojů. Na rozdíl od pohledávek ale musíme již při jejich účtování na syntetické účty posoudit, zda se jedná o závazek krátkodobé nebo dlouhodobé povahy. To je nutno sledovat i při sestavování účetní závěrky z toho důvodu, že je nutné prověřit zbývající dobu splatnosti počítanou od daného rozvahového dne, a podle toho například přeřadit původně dlouhodobý závazek na již krátkodobý. Pokud k této kontrole dochází, znamená to, že podnik respektuje věcnou a časovou příslušnost k účetnímu období (tzv. akruální princip). (Interní materiál firmy)

2.2.1 Krátkodobé závazky

Svobodová (2011) uvádí, že do této kategorie řadíme závazky s dobou splatnosti do 1 roku nebo kratší než 1 rok, a to:

- a) závazky vůči dodavatelům, směnky k úhradě, přijaté zálohy a ostatní krátkodobé závazky z obchodních vztahů (např. uplatněné reklamace odběrateli),
- b) zabezpečení k zaměstnancům, popř. vůči jiným fyzickým osobám,
- c) ostatní závazky vůči zaměstnancům (např. nárok zaměstnanců na náhradu cestovních výdajů),
- d) závazky ze sociálního zabezpečení k příslušným institucím,
- e) závazky ze zúčtování daní a dotací,
- f) závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů,
- g) závazky k účastníkům sdružení,
- h) jiné krátkodobé závazky, například závazek z odpovědnosti za způsobenou škodu, závazek vůči celním orgánům z titulu cel a daně z přidané hodnoty při dovozu.

2.2.2 Dlouhodobé závazky

Mezi dlouhodobé závazky patří dlouhodobé závazky z obchodního styku s dobou splatnosti delší než 1 rok (sledované podle jednotlivých věřitelů). Podle Svobodové (2011) jsou to zejména:

- bankovní úvěry,
- vydané dluhopisy,
- závazky z pronájmu hmotného a nehmotného majetku,
- dlouhodobě přijaté zálohy od odběratelů před splněním dodávky, respektive závazku vůči odběrateli,
- směnky přijaté k úhradě za dobu delší než 1 rok (tzn. dlouhodobé směnky vydané i akceptované směnky cizí),
- ostatní dlouhodobé závazky, zahrnující ostatní dlouhodobé dluhy.

2.2.3 Řešení inventarizačních zjištění

Podobně jako je tomu u pohledávek, i v případě závazků se při inventarizaci nejčastěji odhalí účetní nesprávnosti, které nepředstavují inventarizační rozdíly (přebytky a manka), jelikož jde o rozdíly, které lze prokázat běžnými účetními postupy.

V § 26 odst. 2 zákona o účetnictví je zdůrazněn požadavek na zrealnění stavu závazků, podle něhož platí, že pokud je při inventarizaci zjištěno, že je hodnota závazku vyšší, či nižší než jeho výše v účetnictví, uvedou se závazky v účetnictví a v účetní závěrce v tomto zjištěném ocenění.

V určitých případech je na místě také zvážit tvorbu rezervy na potenciálně hrozící ztráty spojené s některými závazky. (Interní materiál firmy)

2.3 Ostatní inventované položky

Inventarizaci podléhají nejen klasické majtkové a závazkové účty, nýbrž také všechny ostatní rozvahové i podrozvahové účty, jelikož zde všude se mohou odhalit případná rizika, ztráty a snížení hodnoty. Účetní jednotky totiž podle § 25 odst. 3 zákona o účetnictví při oceňování k rozvahovému dni zahrnují dosažené zisky, berou v úvahu také předvídatelná rizika a možné ztráty týkající se majetku a závazků a jsou známy do dne sestavení účetní závěrky, jakož i veškerá snížení hodnoty bez ohledu na to, jestli je výsledkem hospodaření účetního období zisk či ztráta.

V praxi se proto dostane i na inventarizace:

- účtů časového rozlišení,
- dohadných účtů aktivních a pasivních,
- rezerv,
- účtů vlastního kapitálu,
- majetku a závazků sledovaných na podrozvahových účtech. (Interní materiál firmy)

2.3.1 Řešení inventarizačních zjištění

U ostatních inventovaných položek zmíněných v předchozí části můžeme očekávat, že v praxi budou převažovat tato inventarizační zjištění:

Z účtů časového rozlišení to budou zejména náklady příštích období:

- je to díky využití často používaného způsobu pořízení formou tzv. finančního leasingu,
- důslednou inventarizační komisí tu může být odhalen nesprávný výpočet časově rozlišené částky ze sumy nájemného patřící za dané účetní období do nákladů na externí služby,
- důvodem může být dodatečná změna celkového nájemného či odhalení položek nepatřících do celkového nájemného.

Z účtů rezerv zejména zákonné rezervy na opravy hmotného majetku:

- podle zákona o rezervách je nezbytné, aby tvorba rezerv byla vždy zaúčtována, případně uvedena v daňové evidenci fyzické osoby,
- pokud se zjistí skutečnost zdůvodňující změnu výše rezervy, je nutné provést úpravu její výše začátkem zdaňovacího období, ve kterém byla tato skutečnost zjištěna.

Účty vlastního kapitálu:

- v rámci inventarizace je možné odhalit porušení obchodního zákoníku zapomenutím tvorby rezervního fondu (resp. jeho navýšení), které lze napravit až po rozhodnutí kompetentního orgánu,
- častým zjištěním může být také nenulový zůstatek účtu 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení, což účetní předpisy zakazují. (Interní materiál firmy)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Tato část práce se bude věnovat vybrané společnosti. Nejdříve bude společnost představena, protože je důležité znát prostředí podniku, aby bylo možné pochopit souvislosti, podle kterých je při inventarizaci postupováno. Součástí kapitoly pak bude i popis obecných účetních metod a způsobů oceňování užívaných ve firmě.

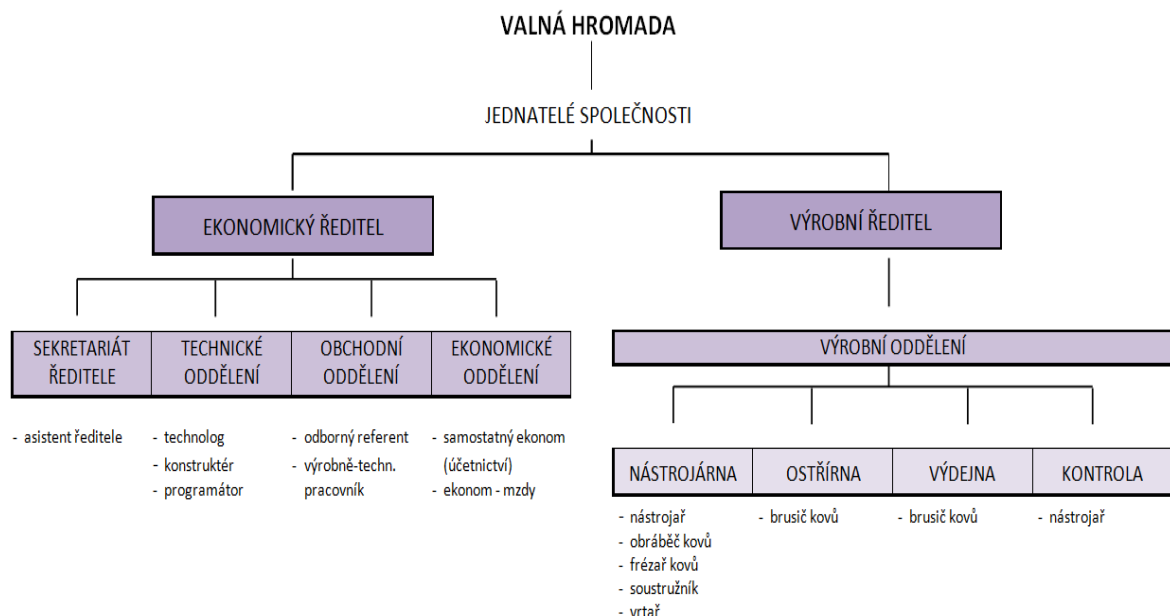
3.1 Základní informace

Společnost, se kterou bylo spolupracováno při vypracování této bakalářské práce, vznikla privatizací v roce 1991. V současné době je plně soukromou společností s počtem 24 zaměstnanců, z čehož vyplývá, že se jedná o malý podnik.

Předmětem podnikání, který je uveden v obchodním rejstříku, je:

- stavba strojů a přístrojů s mechanickým pohonem,
- nástrojařství,
- obchodní živnost – koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej.

Na obrázku níže vidíme organizační schéma společnosti.



Obrázek 1 Organizační schéma společnosti; Zdroj: Interní materiál firmy

K uskutečňování podnikatelské činnosti dochází ve firmě pomocí dlouhodobější zakázkové výroby. Tento způsob je používán již od vzniku společnosti a zatím nejlépe vyhovuje plnění svého poslání. Zaměstnanci provádí vstupní kontrolu materiálu a od dodavatelů je vyžadován certifikát jakosti nástrojových ocelí. Ve výrobním procesu je uplatňována 100% kontrola po každé operaci a plná výstupní kontrola včetně měřících protokolů.

3.2 Výrobní program společnosti

Hlavním výrobním programem společnosti je výroba:

- formy na vstřikování plastů – jednoduché i vícenásobné, včetně forem s horkými vtoky,
- formy na hliník a slitiny kovů,
- nástroje pro vytlačování plastových profilů,
- nástroje pro tváření plechů (jednooperační nástroje stříhací, vystřihovací, ostřihovací, děrovací, ohýbací, tažné, protahovací a lemovací),
- nástroje pro tváření plechů stavebnicové, postupové a sdružené.

Podnik má k dispozici tato strojní vybavení:

- Elektroerozivní drátové zařízení (AGIE CLASSIC V3),
- Elektroerozivní hloubení (AGIE Modno Star 20),
- CNC frézovací a vrtací centrum (MCV 500),
- Souřadnicová vyvrtávačka (SIP HIDROPTIC 6),
- Soustružení max. průměr 500x750 mm,
- Frézování max. 400x300x1 000 mm,
- Broušení na kulato max. průměr 250x630 mm,
- Broušení na plocho max. 400 x 1000 mm.

3.3 Obecné účetní metody

Společnost vede účetnictví v plném rozsahu a její účetní období je shodné s kalendářním rokem. Tato skutečnost, stejně jako další informace uvedené v této části, je zakotvena v první směrnici firmy nazvané Systém zpracování účetnictví. Ze zákona nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem, a proto musí daňové přiznání podávat vždy k 31. 3. příslušného roku.

Účetní data firmy jsou zpracovávána v účtárně na počítači, k čemuž je používán účetní program firmy VISION spol. s r.o., který odpovídá požadavkům uvedeným v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. S jeho používáním v praxi doposud neměla firma žádný problém a spolehlivě tedy plní svůj účel.

Účtový rozvrh firmy obsahuje syntetické a analytické účty. Je vytvořen s ohledem na potřeby řízení a kontroly účetní jednotky a s ohledem na příslušná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu – tj. analytické rozčlenění položek na daňově uznatelné a neuznatelné. Ve směrnici jsou promítnuty i požadavky na analytické členění podle ostatních daňových zákonů, na členění podle položek účetní závěrky a v neposlední řadě dle organizačních potřeb společnosti. U některých účtů může dojít k rozdělení až do 30 analytických účtů z důvodu přehlednosti při evidenci.

Organizace je v rámci Programu statistických zjišťování povinna podle zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, vyplňovat různé statistické výkazy. Jedním z nich je Roční výkaz v průmyslu Prům 2-01, ve kterém společnost uvádí své průmyslové výrobky a služby v různém členění, mimo jiné na tuzemsko a EU. Dále jsou podle seznamu CZ-PRODCOM členěny výrobky a služby podle názvu, měrné jednotky, fyzické jednotky, Kč a hlavně kódu, který určuje tzv. CZ-NACE (tj. hlavní činnost organizace).

Ministerstvo průmyslu a obchodu řadí společnost podle klasifikace CZ-NACE do kategorie Výroba strojů a zařízení jinde neuvedených. Tento oddíl zahrnuje velmi širokou paletu zařízení, která mechanicky nebo tepelně působí na materiály nebo na materiálech provádí výrobní procesy (např. manipulaci, postřikování, vážení nebo balení), včetně výroby jejich mechanických komponentů, které produkují a využívají sílu. Patří sem také speciálně vyrobené díly na tyto stroje a zařízení.

Oddíl výroby strojů a zařízení se dle MPO dělí na těchto pět skupin:

- výroba strojů a zařízení pro všeobecné účely,
- výroba ostatních strojů a zařízení pro všeobecné účely,
- výroba zemědělských a lesnických strojů,
- výroba kovoobráběcích a ostatních obráběcích strojů,
- výroba ostatních strojů pro speciální účely.

3.3.1 Způsoby oceňování

Účetní jednotka oceňuje nejčastěji zásoby, konkrétně nedokončenou výrobu. V minulých účetních obdobích nebylo nutné oceňovat jiné složky majetku. Obecně využívá dvojí způsob oceňování. Je to buď oceňování nakupovaných zásob – v pořizovacích cenách nebo oceňování zásob vlastní činnosti – na úrovni přímých nákladů (zahrnující materiál a mzdy). Mezi druhy nákladů související s pořízením, patří dopravné, poštovné, balné, dělení, řezání a úpravy materiálu.

3.4 Analýza aktivity – vývoj ukazatelů obratovosti

V tabulce (Tab. 3) jsou uvedeny údaje týkající se analýzy aktivity pohledávek a závazků vybrané společnosti a odvětví, do kterého je firma řazena podle klasifikace CZ-NACE. Tito ukazatelé finanční analýzy jsou zařazeni do bakalářské práce z důvodu, že v další části bude věnována pozornost také inventarizaci pohledávek. Dalším důvodem je fakt, že sledování následujících ukazatelů může firmě pomoci zjistit, jak si v posledních letech vedla a kde má určité rezervy.

Tabulka 3 Ukazatele aktivity v letech 2007-2010; Zdroj: Vlastní zpracování

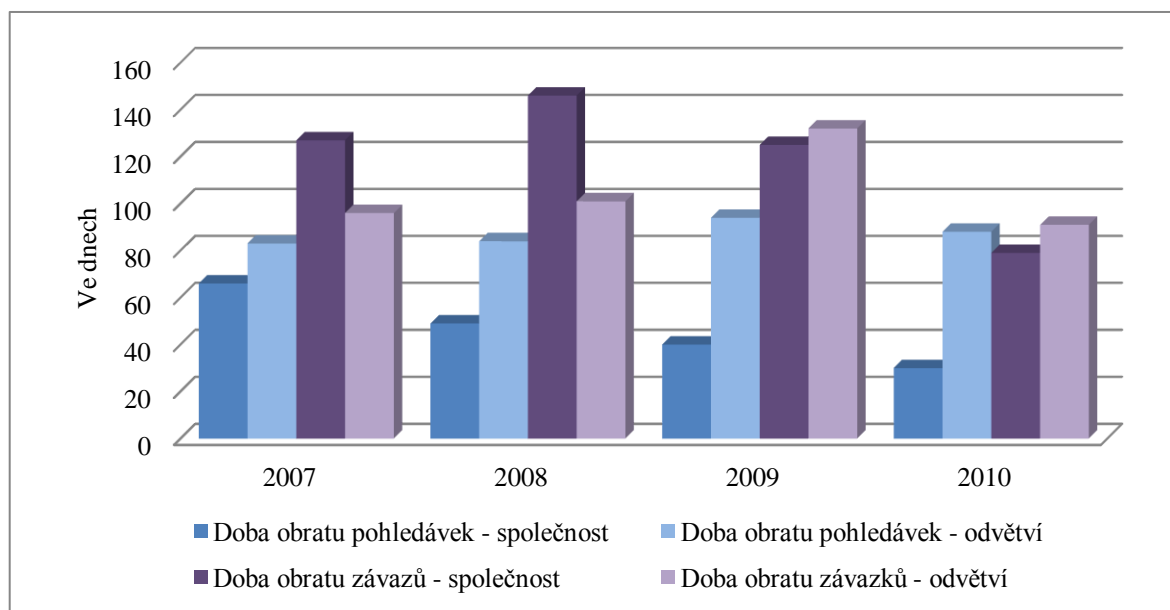
	2007	2008	2009	2010
Doba obratu pohledávek – společnost	66	49	40	30
Doba obratu pohledávek – odvětví	83	84	94	88
Obratovost pohledávek – společnost	5,49	7,36	9,08	12,18
Obratovost pohledávek – odvětví	4,32	4,27	3,81	4,09
Doba obratu závazků – společnost	127	146	125	79
Doba obratu závazků – odvětví	96	101	132	91
Obratovost závazků – společnost	2,83	2,46	2,88	4,55
Obratovost pohledávek – odvětví	3,77	3,56	2,73	3,95

Co se týče doby obratu pohledávek, analyzovaná společnost dosahuje, v porovnání s odvětvím, lepších výsledků. To znamená, že dostává své pohledávky zaplacený dříve, než je tomu v průměru v odvětví. Dochází tak k efektivnímu úvěrování odběratelů a zkrácení peněžního cyklu. Rozdíly mezi odvětvím a analyzovanou společností však mohly být způsobeny zkreslenými daty. Společnost díky zakázkové výrobě eviduje své pohledávky jen v podobě krátkodobých. Z údajů zveřejněných na internetových stránkách Ministerstva průmyslu a obchodu ale nebylo možné v určitých letech rozdělit pohledávky na krátkodobé a dlouhodobé a bylo s nimi počítáno jako s celkem.

V rámci analýzy je výhodné dát ukazatel doby obratu pohledávek do souvislosti s dobou obratu závazků. Společnost hradí své závazky později, než dostává zaplacený své pohledávky. To je poměrně logické, ale naznačuje to situaci, že je neustále pod tlakem a musí čekat na úhrady od odběratelů, než může vyrovnat své závazky. Pro finanční situaci firmy by proto bylo příznivější tyto dvě doby sladit. V letech 2010-2011 dochází k vyrovnání doby obratu závazků společnosti a odvětví.

Na níže uvedeném grafu mohou být výsledky analýzy zkoumány názorně. V roce 2007 vidíme nepatrný rozdíl mezi dobou obratu pohledávek v dané společnosti a v odvětví. V dalších letech ale pozorujeme enormní nárůst tohoto rozdílu. Zatímco u firmy se hodnota snižuje, u odvětví stále kolísá kolem 87 dní. Ve vývoji doby obratu závazků sledujeme opačnou tendenci. V posledních letech dochází ke sladování tohoto ukazatele společnosti spolu s odvětvím a v roce 2010 již téměř žádný rozdíl neexistuje.

Údaje z roku 2011 v této statistice nemohou být zveřejněny, jelikož data za odvětví prozatím nejsou k dispozici.



Obrázek 2 Graf vývoje ukazatelů obratovosti firmy v letech 2007 – 2010; Zdroj: Vlastní zpracování

4 INVENTARIZAČNÍ POSTUPY VE VYBRANÉM PODNIKU

Úkolem bakalářské práce je mimo jiné zhodnotit průběh fyzické a dokladové inventury. Aby byl tento úkol splněn, je nutné nejprve provést analýzu stávajícího systému inventarizace. Další kapitola bude proto obsahovat rozbor průběhu inventarizace a inventarizační směrnice sledované společnosti.

4.1 Výkony inventarizace v minulosti

Při provádění inventarizace společnost vychází zejména ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu. Praktickým pomocníkem jsou pak i aktualizované publikace firmy Poradce, s. r. o., která se zabývá poradenskou činností v oblasti účetnictví a daní.

Z rozhovorů s účetní firmy vyplynulo, že byly doposud v podniku konány pouze obligatorní inventarizace. Mimořádná inventarizace proběhla v minulosti jen dvakrát a dochází k ní tedy pouze výjimečně. Poprvé k ní došlo při mezitímní uzávěrce z důvodu odchodu jednoho z jednatelů, tedy při změně obchodního podílu a podruhé při odchodu pracovnice s hmotnou odpovědností ke svěřenému majetku firmy.

Inventarizace pokladny byla do roku 2002 podle zákona o účetnictví povinná dvakrát do roka. V současné době je v souvislosti s právním předpisem, podle práva účetní jednotky, prováděna stejně jako u ostatních druhů majetku, pouze jednou do roka.

4.2 Postup inventarizace

Pokyn pro zahájení fyzických inventur zadává ředitel společnosti ekonomickému oddělení počátkem října. Tato lhůta je v souladu s ustanovením § 30 odst. 4 zákona o účetnictví, které umožňuje u hmotného majetku, u kterého nelze provést inventuru ke konci rozvahového dne, provést fyzickou kontrolu v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období. V účtárně se následně vyhotoví počítačové sestavy, které slouží ke kontrole dlouhodobého hmotného majetku podle jednotlivých druhů a následně k vypracování inventurního soupisu. V sestavách jsou uvedeny účetní stavy a dochází tak k jejich porovnání se stavem fyzickým.

Inventarizační komisi jmenuje ředitel společnosti. Vždy v ní musí být člověk hmotně odpovědný za svěřený majetek, se kterým je dle § 252 zákoníku práce sepsána hmotná odpovědnost a další (minimálně dva) členové. Konkrétní počet závisí na množství

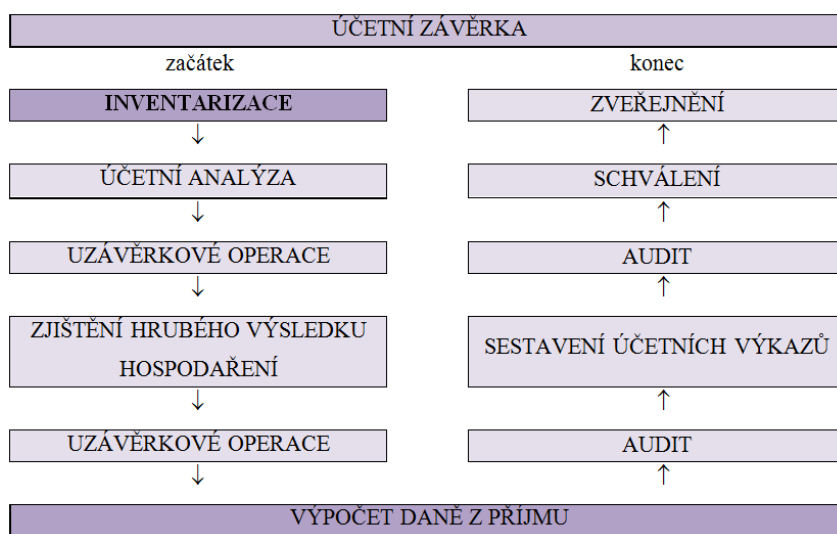
kontrolovaného majetku. Předsedou komise pak nikdy nesmí být ustanoven pracovník s hmotnou odpovědností k majetku, který je předmětem kontroly. Po provedeném úkonu a odsouhlasení jednotlivých přebytků a úbytků jeden z členů inventarizační komise vyhotoví inventarizační zápis. Ten podepíše všichni členové komise, předseda provede jeho kontrolu a následně předá do účtárny.

Zákon o účetnictví také říká (konkrétně § 8 odst. 4), že účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže účetní jednotka provedla inventarizaci. Po zaúčtování je tedy nutné zápis přiložit k účetní závěrce, aby mohl v budoucnu prokázat skutečné provedení inventarizace. Pokud dojde ke zjištění inventarizačních rozdílů, je třeba navíc sepsat souhrnný protokol o přebytcích nebo úbytcích, který rovněž slouží jako důkaz průkaznosti.

4.3 Inventarizace v kontextu sestavení účetní závěrky

Účetní závěrka je proces, při kterém se musí provést celá řada procedur, aby se zajistilo úplné zachycení předmětu účetnictví a zaúčtování všech účetních případů do období, s nímž věcně a časově souvisí, na základě ověření věcné správnosti účetnictví provedeného pomocí inventarizace veškerého majetku a závazků účetní společnosti. (Metodická pomůcka k sestavení roční účetní závěrky)

Na schématu (Obr. 3) můžeme vidět průběh účetní závěrky ve sledované účetní jednotce. Podstatné je, že tento cyklus má svůj počátek právě v provedení inventarizace.



Obrázek 3 Schéma průběhu účetní závěrky; Zdroj: Vnitřní směrnice firmy

Vzhledem k tomu, že v účetní závěrce musí být zachyceny všechny případy běžného účetního období a navíc stav majetku a závazků vykázaných v účetnictví musí odpovídat skutečnosti, je nezbytné provést pečlivou organizační přípravu a přijmout taková opatření, aby účetní obdržela průkazné podklady pro zaúčtování všech operací.

Jde zejména o tyto podklady z provedených inventarizací:

- vyčíslení inventarizačních rozdílů,
- vyčíslení stavu zásob nepotřebných, nepoužitelných, neprodejných,
- vyčíslení pohledávek, které jsou uplatněny v konkurzu a potvrzené insolvenčním soudem (tvorba zákonné opravné položky),
- inventurní soupis pohledávek k 31. 12. po splatnosti (tvorba zákonných opravných položek).

4.4 Inventarizační směrnice

Žádný právní předpis účetní jednotce neukládá povinnost sestavit zvláštní směrnici pro inventarizaci majetku a závazků. Sledovaná společnost si je ale plně vědoma její důležitosti, a proto ji ekonomický úsek samostatně sestavil. Jedná se o vnitropodnikovou směrnici č. 10.

V úvodu směrnice je uvedeno, že se provádění inventarizace v podniku řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhláškou č. 500/2001 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Podrobně jsou zde rozepsány základní druhy inventarizací. Jedná se o inventarizaci řádnou, mimořádnou a průběžnou (dílčí). A také způsoby zjišťování skutečných stavů majetku, buď pomocí fyzické, nebo dokladové inventury. Rozbor těchto druhů a způsobů byl popsán již v teoretické části práce.

Největší pozornost je ve směrnici věnována postupu provádění řádné fyzické inventarizace u majetku hmotné nebo nehmotné povahy. Je v ní vedeno, že inventarizace je prováděna pravidelně jednou ročně, vždy k datu 31. 12. Inventarizace se organizuje tak, aby bylo zabezpečeno úplné a správné zjištění skutečných stavů majetku a závazků, a aby přitom nebyl bezdůvodně narušován provoz účetní jednotky (inventury probíhají hlavně v průběhu měsíce listopadu a prosince daného roku – fyzické přepočítávání).

Hlavní inventarizační komise řídí, koordinuje a kontroluje práce na úseku inventarizací, vydává pokyny pro dílčí inventarizační komisi, sestavuje příkazy k provádění inventarizací a projednává výsledky inventarizace s návrhy na vypořádání inventarizačních rozdílů. Ke dni provádění inventarizací předá vedoucí účtárny předsedovi dílčí inventarizační komise podklady pro provedení inventarizací (počítačové sestavy zásob majetku, účetní sestavy majetku).

Vedoucí dílčí inventarizační komise zajistí tyto úkoly:

- a) ověří, zda je pracoviště (sklad) k inventuře připraveno,
- b) vyžádá si od hmotně odpovědného pracovníka podpis na prohlášení o úplnosti evidence na formuláři, ve kterém hmotně odpovědný pracovník potvrdí, že ve skladu nejsou cizí zásoby, popřípadě že jsou řádně označeny a odděleny od vlastních zásob,
- c) překontroluje, zda pracovník hmotně odpovědný za zásoby, případně za pokladní hotovost má podepsanou dohodu o hmotné odpovědnosti,
- d) zajistí provedení fyzické inventury a odsouhlasení stavu majetku na počítačové sestavy,
- e) vyčíslí inventurní rozdíly mezi účetním a fyzicky ověřeným stavem a vyhotoví příslušné doklady na zjištěné rozdíly,
- f) sepíše inventurní soupisy a zápis o inventarizaci, ve kterém uvede mimo jiné též případný návrh na změnu v ocenění majetku podle skutečného stavu,
- g) projedná výsledek inventarizace s hmotně odpovědným pracovníkem a předá kompletní inventurní dokumentaci do účtárny.

Fyzická inventura dané společnosti se provádí u hmotného i nehmotného majetku, nedokončené výroby, peněžní hotovosti a cenin. Inventarizace peněžních prostředků v hotovosti bývá prováděna pravidelně jednou ročně vždy 31. 12. Při inventuře pokladních hotovostí se zjišťuje její skutečný stav přepočítáním peněz. O provedené inventarizaci se následně sepíše soupis, jehož vzor je součástí přílohy inventarizační směrnice.

Dokladová inventarizace se vztahuje na pohledávky, závazky, zůstatky bankovních účtů, zúčtování odvodů a podrozvahové účty. Je vedena formou rozpisů zůstatků jednotlivých účtů (podkladem pro dokladovou inventarizaci je obratová předvaha – účtové třídy 0, 1, 2, 3, 4 v členění na jednotlivé analytické účty).

Veškeré výsledky provedených inventur jsou formou inventurních soupisů předány do účtárny, kde vedoucí účtárny provede odsouhlasení finančních hodnot majetku

a závazků s jejich stavem v účetnictví a vyčíslí případné rozdíly. Po provedení těchto úkonů předá veškeré podklady předsedovi hlavní inventarizační komise. Ten provede celkové zhodnocení inventarizačních prací a podle výsledů jednání vyhotoví závěrečnou zprávu, ve které uvede:

- rozsah inventarizace,
- zhodnocení přípravných prací,
- přehled o inventurních rozdílech včetně rozhodnutí o jejich likvidaci,
- zásoby méněhodnotné, nadměrné a nepotřebné,
- vyčíslí zpřesnění ocenění,
- poznatky z inventarizace.

Takto sestavenou zprávu předá předseda hlavní inventarizační komise vedoucí účtárny jako podklad pro zaúčtování rozdílů. Inventarizační rozdíly musí být zaúčtovány do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

V inventarizační směrnici je zdůrazněna povinnost archivovat veškeré inventarizační písemnosti po dobu pěti let od data provedení inventarizací a označit osoby odpovědné za provedení archivace.

5 PRŮBĚH INVENTARIZACE MAJETKU

Hlavním cílem bakalářské práce je navrhnout taková doporučení, která by měla vést ke zlepšení procesu inventarizace ve sledované společnosti. Proto se bude tato kapitola podrobně zabývat rozbohem fyzických a dokladových inventur. Nejdříve bude pozornost zaměřena na inventuru fyzickou a posléze větší měrou na inventuru dokladovou, jelikož právě ta má ve sledované společnosti hlavní podíl na zajišťování věrného a poctivého obrazu účetnictví. Na základě tohoto rozboru budou pak v závěru práce co nejpřesněji formulována výše zmíněná doporučení.

V této části budou využívány informace získané při návštěvách společnosti, a to zejména z průzkumu interních materiálů a z rozhovorů s hlavní účetní firmy. Materiálovým základem budou hlavně výkazy společnosti a dokumenty týkající se inventarizace majetku, které jsou součástí účetní závěrky.

5.1 Fyzická inventura

Sledovaná společnost je výrobním podnikem, který se orientuje na dlouhodobější zakázkovou výrobu. Z důvodu, že využívá právě tento typ výroby, neuchovává zásoby ve formě materiálu, ale eviduje je ve formě nedokončené výroby. Ta je oceňována na úrovni přímého materiálu, přímých mezd a procentem z přímých mezd (navýšení o 34 % – sociální a zdravotní pojištění). Fyzická inventura tak probíhá jen u hmotného majetku, nehmotného majetku, nedokončené výroby, peněžní hotovosti a cenin.

Z analýzy informací poskytnutých vedením společnosti bylo zjištěno, že nedošlo při provádění inventury k 31. 12. 2011 u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k žádným neočekávaným zjištěním. Byla prověřena existence, umístění, stav daného majetku a byly zaúčtovány odpisy v obvyklé výši podle zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Podobně tomu bylo i u inventury cenin a pokladní hotovosti. Fyzický stav souhlasil se stavem účetním, a proto nebylo třeba účtovat o inventarizačních rozdílech. Ze zmíněných důvodů nebudou tyto kategorie majetku hlouběji zkoumány.

Nyní bude pozornost zaměřena na inventarizaci drobného hmotného majetku, protože právě zde došlo ke zjištěním, která si vyžádala podrobnější rozbor. Tabulka (Tab. 4) obsahuje údaje o rozdělení dlouhodobého hmotného majetku, abychom měli přehled o tom, na kterých účtech je ve firmě evidován.

Tabulka 4 Evidence dlouhodobého hmotného majetku; Zdroj: Vlastní zpracování

Do 2 000 Kč	Spotřeba materiálu – účet 501-028 ¹ + evidence na podrozvahových účtech
Od 2 000 Kč do 40 000 Kč	Drobný dlouhodobý hmotný majetek – evidence v rozvaze
Nad 40 000 Kč	Odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek – evidence v rozvaze

5.1.1 Inventura drobného dlouhodobého majetku

Pokyn k zahájení fyzické inventury zadal ředitel společnosti ekonomickému oddělení 3. 10. 2011. Firemní účetní vyhotovila počítačové sestavy drobného dlouhodobého hmotného majetku vedeného na účtu 022-0005, ve kterých byly uvedeny skutečné účetní stavy. Docházelo tak k fyzické kontrole uskutečněné na základě skladových karet, počítačové sestavy a fyzického zjištění. Hlavní inventarizační komise byla složena z jednoho předsedy, který je hmotně odpovědný za svěřené prostředky a je s ním sepsána dohoda o hmotné odpovědnosti, a čtyř členů. Fyzická kontrola probíhala v intervalu od 22. 10. 2011 do 15. 12. 2011 ve výdejně nástrojů, která slouží ke skladování tohoto druhu majetku.

Po průzkumu inventarizačních písemností bylo odhaleno, že při provádění inventury drobného hmotného majetku došlo ke dvěma hlavním zjištěním:

1. **Existence přebytků drobného hmotného majetku.**
2. **Určité složky majetku jsou z různých důvodů již nepoužitelné.**

Při rozboru prvního zjištění se prokázalo, že přebytky byly způsobeny neúmyslnou záměnou majetku. Tato situace byla vyřešena zařazením nově nalezeného majetku do evidence drobného hmotného majetku.

Druhá situace byla vyřešena vyřazením nefunkčního hmotného majetku. Jelikož má firma uzavřenou smlouvu o likvidaci odpadu s externí firmou, byl tento majetek vyřazen jako odpad a předán externí firmě.

Po provedené kontrole a odsouhlasení jednotlivých přebytků a úbytků jeden z členů inventarizační komise provedl inventarizační zápis. Ten pak podepsali členové

¹ 501-028 Spotřeba materiálu (028 – Analytické rozlišení; účet dříve používám k evidenci DDHM)

inventarizační komise, předseda jej zkontroloval a předal do účtárny. Tento postup byl v souladu s vnitropodnikovou směrnicí společnosti č. 10.

Účetní zápisy byly zaúčtovány na základě jednoho interního účetního dokladu a o všech zjištěních byly vyhotoveny dva souhrnné protokoly – Protokol o zjištěných přebytcích na základě prováděné inventarizace k 31. 12. 2011 a Protokol o vyřazení z evidence na základě prováděné inventarizace k 31. 12. 2011.

Následující tabulka obsahuje ukázkou struktury souhrnných protokolů.

Tabulka 5 Vzor souhrnných protokolů; Zdroj: Interní materiál firmy

Název	Inventární číslo	Počet ks	Vstupní cena	Zůstatková cena	Důvod zařazení	Způsob zařazení	Datum zařazení
Frézy	401003	3	105,83	317,49	Neúmyslná záměna	Účetní předpis 022/082	31. 12. 2011
Název	Inventární číslo	Počet ks	Vstupní cena	Zůstatková cena	Důvod vyřazení	Způsob vyřazení	Datum vyřazení
Maticové klíče	702020	1	72,34	72,34	Nefunkční – neopravitelné	Odpad – viz smlouva	31. 12. 2011

K vypořádání inventurních rozdílů došlo níže uvedenými účetními zápisy.

Tabulka 6 Výsledek inventury – zařazení majetku; Zdroj: Vlastní zpracování

Doklad	Název účetní operace	Zůstatková cena	Účetní předpis
INT 153	Přebytek DDHM	6 455 Kč	022-0005/082 ²

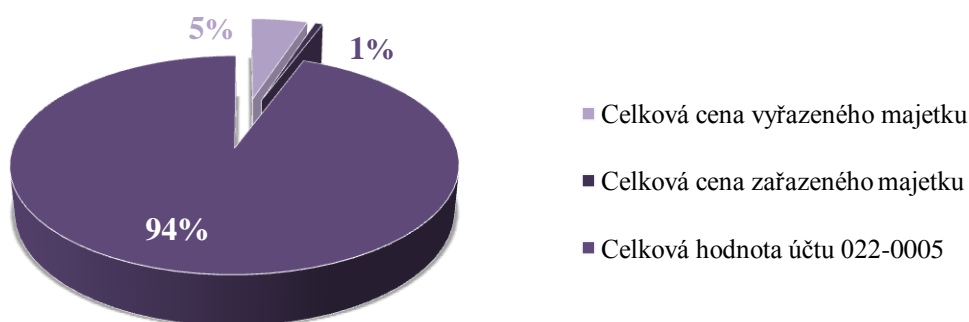
Tabulka 7 Výsledek inventury – vyřazení majetku z evidence; Zdroj: Vlastní zpracování

Doklad	Název účetní operace	Zůstatková cena	Účetní předpis
INT 153	Vyřazení nefunkčního DDHM	46 728 Kč	082/022-0005

Aby firma postupovala správně podle § 8 odst. 4 zákona o účetnictví, po zaúčtování všech zjištěných rozdílů byl inventarizační zápis spolu se souhrnnými protokoly založen jako doklad k účetní závěrce, jenž potvrzuje průkaznost podnikového účetnictví.

² 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
022-0005 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (zařazení na základě prováděné inventury)

Ze zjištěných inventarizačních rozdílů byl vyhotoven graf (Obr. 4) Ten ukazuje procentuální zastoupení ceny nově zařazeného a vyřazeného majetku na celkovém objemu drobného dlouhodobého majetku evidovaném na účtu 022-0005. Z grafu můžeme vyčíst, že 5 % celkové hodnoty účtu 022-0005 muselo být na základě provedené inventury vyřazeno. Kdyby nedošlo k tomuto zjištění, nadále by účetnictví bylo zkreslováno, a tudíž by přesně nevyhovovalo o výši majetku firmy.



Obrázek 4 Grafické znázornění výsledku inventury k celkové hodnotě účtu 022-0005;
Zdroj: Vlastní zpracování

Z výsledků fyzické inventury drobného hmotného majetku se dá odvodit, že zde byly objeveny poměrně rozsáhlé mezery v systému evidence tohoto majetku. Při zkoumání toho, jakým způsobem bývala inventura prováděna v minulých letech, bylo odhaleno, že docházelo k pochybením zejména v systému pohybu sledovaného majetku a také přímo při provádění inventury.

Co se týče systému pohybu drobného hmotného majetku, neexistuje zde téměř žádná kontrola. Veškerý majetek je dostupný pro všechny zaměstnance, aniž by byl jejich pohyb nějakým způsobem evidován. Každý pracovník má během své směny právo vyzvednout si z výdejny nástrojů potřebnou součástku a je jen na něm, zda ji později vrátí zpět na své místo. Z toho důvodu je tu poměrně velká pravděpodobnost ztráty tohoto majetku.

K nedostatkům při provádění inventury mohlo dojít z důvodu, že inventárním komisím byly předávány inventurní soupisy, které již obsahovaly aktuální účetní stavy. Při inventuře bylo tedy pouze ověřováno, zda tyto účetní stavy odpovídají skutečnosti. Zaznamenaly se pouze zjištěné rozdíly a případná doporučení na tvorbu opravných položek, rezerv a odpisů. Je zřejmé, že se tímto inventura značně urychlila a zjednodušila.

Na druhé straně však tento systém svádí k formálnímu postupu inventarizační komise, která si pak může situaci usnadnit tím, že jednoduše jen odsouhlasí účetní stavy, aniž by důkladně prováděla fyzickou inventuru jednotlivých položek.

Důvody, proč doposud nebyly jednotlivé druhy majetku uváděny ve správné výši, mohly být například tyto:

1. **Neúmyslný lidský faktor**, který se projevil záměnou podobných druhů majetku.
2. **Úmyslný lidský faktor**, jako je například rozkrádání a ničení majetku.
3. **Značné opotřebení** výrobních nástrojů, které vyžadují vyřazení.

5.2 Dokladová inventura

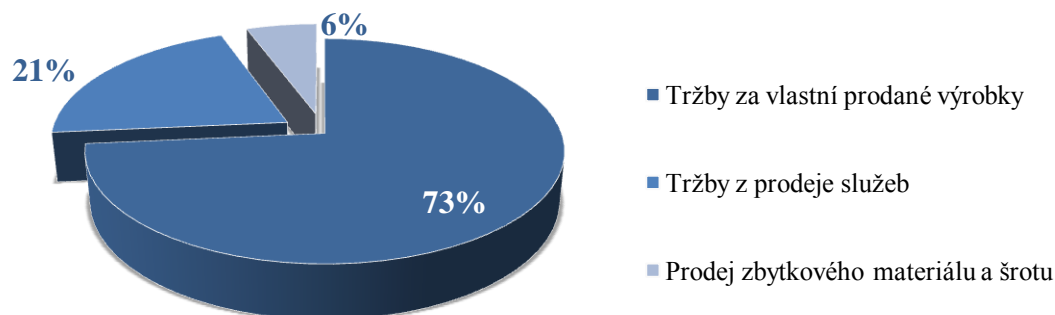
Dokladová inventura je stěžejní částí inventarizace ve vybrané společnosti. Bývá prováděna na základě ustanovení § 30 odst. b) zákona o účetnictví a hlavně její provedení napomáhá tomu, aby účetnictví podniku bylo vedené správně a obsahovalo reálné informace o stavu majetku a závazků. Někdy bývá součástí také fyzických inventur, v následujících případech dochází však pouze k dokladovým inventurám. Ve firmě bývá realizována u pohledávek, závazků, kontroly zůstatků bankovních účtů, zúčtování odvodů a u podrozvahových účtů.

5.2.1 Inventura pohledávek

Jednou z nejobsáhlejších položek, u kterých bývá vykonávána dokladová inventura, jsou pohledávky. Důležitost kontroly jejich evidence vyplývá i z důvodu, že často dochází k prodlení platby dlužníka a z hlediska opatrnosti je třeba tvořit, dle zákona č. 593/1992, Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, opravné položky. Ty pak samozřejmě podléhají dokladové inventuře zvlášť, ale je nutné je dávat do spojitosti s evidencí pohledávek.

Předmětem pohledávek jsou výkony fakturované na:

- výrobky,
- služby,
- prodej zbytkového materiálu,
- prodej šrotu (přenesení daňové povinnosti – INTRASTAT).



Obrázek 5 Struktura fakturace dle výkonů; Zdroj: Vlastní zpracování

Tento graf vypovídá o struktuře fakturace ve vybrané společnosti. Jsou zde brány v potaz pouze tři hlavní kategorie fakturací, zbývající jsou z důvodu zanedbatelné výše opomenuty.

Při průzkumu účetních výkazů bylo objeveno, že pohledávky nejsou ve společnosti děleny na krátkodobé a dlouhodobé. Důvodem je dlouhodobější zakázková výroba, která je účtována pomocí záloh a nelze přesně určit, kdy skutečně dojde k úplnému zhotovení zakázky. Zálohy jsou tedy účtovány různě v průběhu roku, a tak má pohledávka charakter krátkodobé, i když bude celkově zúčtována i za více než 12 měsíců.

Účelem inventarizace pohledávek je zjištění:

- zda skutečný stav pohledávek odpovídá jejich účetnímu stavu, což se provádí dokladovou inventurou (zákon č. 563/1991 Sb., § 30 odst. 1b),
- jestli reálná hodnota pohledávek je nižší, než jejich účetní hodnota; pokud je nižší, pak je na místě tvorba opravné položky, případně odpis pohledávky (zákon č. 593/1992 Sb., § 8a).

Z rozhovorů s účetní firmy bylo zjištěno, že u pohledávek po uplynutí doby splatnosti bývá ve sledované společnosti postupováno následovně. Pokud dojde při inventarizaci k dohledání pohledávek po splatnosti, je dlužníkům odesláno odsouhlasení. Pokud dlužník o závazku ví, a přesto nezaplatí, přechází se k vymáhání pohledávek telefonicky. V minulosti bývala k vymáhání pohledávek najímána externí firma. Postupem času se však ukázalo, že ve většině případů docházelo k převýšení nákladů na externího pracovníka vytíženým sumám z pohledávek, a tak byl tento systém zrušen. V posledních letech se tedy o telefonické vymáhání stará zaměstnankyně obchodního oddělení.

Pro naplnění hlediska opatrnosti jsou na pohledávky po šesti měsících od splatnosti tvořeny daňové opravné položky ve výši 20 %. Tento postup je v souladu se zákonem

o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů. Pokud ani po třech letech nedojde k jejich zaplacení, dochází k rozpuštění opravné položky a odpisu pohledávky z účetnictví. Ta je pak převedena do podrozvahové evidence (daňově se poté odepisuje pouze do výše opravné položky).

K nejčasnějším důvodům vedoucím k odpisu pohledávek ve společnosti patří:

- náklady na vymáhání by přesáhly výtěžek,
- konkurzní řízení,
- promlčení pohledávek do výše opravných pohledávek,
- rozhodnutí soudu – neuznání pohledávky dlužníkem,
- zrušení firmy – neuznání pohledávky dlužníkem.

Tabulka 8 Soupis vybraných pohledávek k 31. 12. 2011; Zdroj: Vlastní zpracování

Číslo	Doklad	Odběratel	Kč	Datum splatnosti	Doba po splatnosti (v měsících)
1.	8789951	ABC, k.s.	480	04. 01. 2011	12
2.	8789952	ABC, k.s.	34 380	25. 01. 2011	12
3.	4784254	TRADA, a.s.	960	27. 01. 2011	12
4.	4125478	MALO, a.s.	3600	27. 06. 2011	6
5.	1478621	ABC, k.s.	7 425	09. 08. 2011	5
6.	1457895	ETNO, s.r.o.	41 711	11. 11. 2011	2

Z uvedeného soupisu vyplývá, že jsou v účetnictví evidovány čtyři pohledávky více než šest měsíců po splatnosti. Proto je třeba vytvořit opravné položky ve výši 20 %, které jsou daňově uznatelné. Tabulka (Tab. 9) obsahuje účetní případy nutné k zaúčtování opravných položek.

Tabulka 9 Účtování opravných položek; Zdroj: Vlastní zpracování

Doklad	Název účetní operace	Částka	Účetní předpis
INT 186	Tvorba opravné položky	96 Kč	558/391 ³
INT 186	Tvorba opravné položky	6 876 Kč	558/391
INT 186	Tvorba opravné položky	192 Kč	558/391
INT 186	Tvorba opravné položky	720 Kč	558/391

³ 558 – Tvorba zákonných opravných položek
391 – Opravná položka k pohledávkám

Během kontroly pohledávek bylo odhaleno, že v průběhu roku došlo k úhradě pohledávky, na kterou byla dříve vytvořena opravná položka. Z toho důvodu byla zrušena evidovaná opravná položka níže uvedeným účetním zápisem.

Tabulka 10 Zrušení opravné položky; Zdroj: Vlastní zpracování

Doklad	Název účetní operace	Zůstatková cena	Účetní předpis
INT 187	Zrušení opravné položky	940 Kč	391/558

Dále se ukázalo, že existují dva důvody, pro které je třeba pohledávky úplně odepsat z evidence:

- rozhodnutí soudu,
- zrušení organizace.

Tabulka 11 Odpis pohledávky z evidence; Zdroj: Vlastní zpracování

Doklad	Název účetní operace	Zůstatková cena	Účetní předpis
INT 191	Odpis pohledávky	647 Kč	546/311 ⁴
INT 191	Odpis pohledávky	3 784 Kč	546/311

Při inventarizaci pohledávek se prokázaly teoretické poznatky, které říkají, že v případě pohledávek se s inventarizačními rozdíly téměř nesetkáváme. Pokud je totiž odhalen nesoulad stavu zjištěného dokladovou inventurou a aktuálního účetního stavu, zpravidla se jedná o dřívější účetní pochybení. V tomto případě se sice žádná pochybení neobjevila, ale i přesto došlo k určitým inventarizačním zjištěním, která bychom mohli označit jako inventarizační doporučení.

Mezi nimi byla tato:

- zahájení tvorby opravné položky,
- odpis problémové pohledávky,
- splatnost pohledávky.

⁴ 546 – Odpis pohledávky
311 – Odběratelé

Nejednalo se o nijak závažná zjištění, která by byla něčím pochybením. Po prozkoumání současného stavu pohledávek po splatnosti se přesto určité rezervy v jejich evidenci nalézt dají.

Jednou z možností vedoucí ke zrealnění stavu pohledávek je tvorba účetních opravných položek. Ty sice účetní jednotka nemá povinnost tvořit ze zákona, ale přesto mohou vést k přesnějším hodnotám vykazovaným v účetnictví.

Dalším příkladem může být zavedení průběžné kontroly stavu pohledávek během roku. Pokud dojde k odhalení pohledávky po splatnosti, bylo by praktické se této situaci podrobněji věnovat.

6 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

V této kapitole bakalářské práce navrhnu doporučení, která by měla vést ke zlepšení procesu inventarizace ve sledované společnosti.

1. Lístky na poškozený majetek

Mé první doporučení se týká opotřebeného drobného hmotného majetku, který již není pro firmu dále využitelný. Je jím vystavování lístků na poškozený majetek, pomocí nichž se majetek v účtárně odepíše. Nebude tak zbytečně evidován majetek, pokud už nemá pro podnik žádný přínos a sníží se tak úroveň zkreslení účetnictví.

2. Evidence pohybu drobného hmotného majetku

Dalším doporučením týkajícím se drobného majetku je evidence jeho pohybu. Dospěla jsem k němu na základě výsledků inventury prováděné v roce 2011, kdy došlo ke zjištění, jejichž následkem bylo zařazení nově nalezeného majetku a vyřazení majetku nepotřebného v poměrně vysoké ceně. Aby do budoucna k těmto nesrovnalostem nedocházelo, navrhuji vytvoření nové pracovní pozice. Náplní práce tohoto nového pracovníka by bylo vydávání a vracení půjčovaného drobného majetku, sepisování evidence o jednotlivých výpůjčkách a komunikace s účetní společností. Při ztrátě nebo nálezů nového majetku pak bude tento pracovník účetní ihned o změně stavu majetku informovat, a ta provede příslušné účetní zápisy.

Abych své doporučení doložila také číselně, provedla jsem jednoduchou analýzu nákladů na nového pracovníka. Kdybychom (čistě teoreticky) uvažovali měsíční hrubou mzdu zaměstnance ve výši 11 200 Kč, měsíční náklady zaměstnavatele by na něj činili 15 008 Kč. Z toho vyplývá, že pokud by nedocházelo k jiným ohodnocením v průběhu roku, roční náklady zaměstnavatele by celkem činily 180 096 Kč. Výpočtem jsem zjistila, že tato částka tvoří 2,32 % celkového ročního objemu mzdových nákladů firmy, a že se tato částka podílí 16,3 % na celkovém objemu majetku, o jehož evidenci by se zaměstnanec staral. Z těchto údajů usuzuji, že by firma prostředky na nového pracovníka určitě ve svém rozpočtu našla, ale nejsem si jistá, zda by náklady na jeho zaměstnání nepřevýšili přínos plynoucí pro firmu. Z toho důvodu, bych firmě radila s vytvořením nové funkce vyčkat, zda se osvědčí zavedení lístků na poškozený majetek a rozhodnout se až na základě výsledků prováděné

inventury v příštím roce. Pokud příští rok nedojde k tak výrazným inventarizačním zjištěním jako v roce 2011, nová pracovní pozice nutná nejspíš ani nebude.

Kdyby se pak firma rozhodla novou pracovní pozici do budoucna přece jen zavést, výsledkem může být například omezení ztrát příslušného druhu drobného majetku.

3. Provádění fyzické inventury drobného dlouhodobého majetku

Třetí okruh doporučení se týká samotného průběhu inventury drobného majetku. Ke snížení vypovídací schopnosti inventury podle mého názoru mohlo dojít díky tomu, že inventarizační komisi byly předkládány počítačové sestavy majetku, které již obsahovaly účetní stavy. Pro věrohodnější kontrolu skutečného stavu se stavem účetním by bylo vhodnější účetní stavy neuvádět. Může tak sice dojít k prodloužení času nutného k provedení inventury, ale výsledkem bude uvádění skutečné výše jednotlivého majetku.

4. Tvorba účetních opravných položek

V rámci průzkumu účtování pohledávek firmy jsem zjistila, že jsou ve společnosti tvořeny pouze daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám ve výši 20 %. Výše pohledávek po splatnosti se ale v posledních letech pohybuje okolo 60 % celkových pohledávek. Pro naplnění hlediska opatrnosti v účetnictví, kterému mimo jiné napomáhá provádění inventarizace, doporučuji ve sledované společnosti tvořit také účetní opravné položky.

5. Průběžná kontrola pohledávek po splatnosti

V souvislosti s předchozím bodem bych také radila vést průběžnou evidenci pohledávek po splatnosti. V průběhu jednoho roku by mohlo dojít k roztřídění odběratelů do dvou skupin. V první skupině by byli ti odběratelé, u kterých nejsou problémy s úhradou závazků a ve druhé skupině by byli problémoví odběratelé. U každé z těchto skupin by byla stanovena jiná lhůta po splatnosti, po které by pravidelně docházelo k obeslání dlužníků e-mailem, který by obsahoval odsouhlasení. Nečekalo by se tak až do provádění inventarizace a v případě přetrvávajících problémů s platbou by byla tvořena účetní opravná položka.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo zhodnotit průběh fyzické a dokladové inventury a zachytit výsledky ve finančním účetnictví. Provedla jsem průzkum stávajících postupů při inventarizaci a navrhla doporučení, která by měla vést ke zlepšení procesu inventarizace ve sledovaném podniku.

Toto téma jsem si vybrala z důvodu, že inventarizace je jednou ze základních povinností účetní jednotky a musí být prováděna minimálně jednou ročně. Proto si myslím, že je třeba se jí zabývat a zkoumat, jestli byla provedena skutečně zodpovědně a zda při jejím provádění nemohlo být postupováno důkladněji. Jejím úkolem totiž nemá být vyčíslení inventarizačních rozdílů, nýbrž zjistit proč k nim došlo a snažit se jim předcházet.

Práce byla rozdělena do dvou částí. Úkolem teoretické části bylo provést průzkum literárních pramenů a zpracovat teoretické poznatky o inventarizaci majetku a závazků. Literární poznatky jsem čerpala především z domácích zdrojů. Zaměřila jsem se například na objasnění důležitosti inventarizace, opodstatnění sestavení inventarizační směrnice, nedostatky, se kterými se v praxi často setkáváme a na naznačení postupu při provádění inventarizace u jednotlivých složek majetku a závazků. Tento úkol jsem splnila.

Díky tomu, že mi bylo umožněno nahlédnout do interních materiálů, dostala jsem se k hodnotným informacím, které mi napomohly lépe se v tématu zorientovat a zajistit podklady pro tvorbu praktické části. Díky osobním konzultacím s účetní firmy jsem pak získala ucelený přehled o situaci společnosti a převzala cenné zkušenosti do budoucí praxe.

Na základě analýzy získaných materiálů jsem v praktické části popsala sledovanou společnost, provedla rozbor technik při provádění inventarizace a zabývala jsem se průběhem fyzické inventury drobného dlouhodobého hmotného majetku a dokladové inventury pohledávek. Ostatním druhům majetku a závazků jsem se nevěnovala, jelikož u nich nedošlo ke zjištěním vyžadujícím speciální průzkum.

Po provedení rozboru průběhu inventarizace konstatuji, že ve sledované společnosti nedošlo k žádným závažným pochybením. I přesto však firmě doporučuji zaměřit se na evidenci pohybu drobného hmotného majetku a navrhuji jinou techniku při provádění fyzických inventur. Další rezervu jsem spatřila při evidenci pohledávek, přičemž jejím zkvalitněním by mělo dojít k poskytnutí věrnějších dat ve výkazech společnosti. Věřím, že i nadále bude firma při inventarizaci postupovat zodpovědně a bude díky tomu podávat věrný a poctivý obraz svého účetnictví.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

BĚHOUNEK, Pavel, 2011. *Společnost s ručením omezeným: řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe*. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-659-4.

KOVALÍKOVÁ, Hana, 2011. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 9. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-655-6.

KOVALÍKOVÁ, Hana, 2010. *Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-590-0.

LOUŠA, František, 2009. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. aktualizované vydání. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2942-8.

MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVOŘÁKOVÁ, 2009. *Účetní předpisy pro podnikatele: Komentář*. 3., aktualizované vydání. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-435-2.

PILÁTOVÁ, Jana a Tomáš PILÁT, 2011. *Pokladna její organizace a vedení: výklad včetně příkladů z praxe*. 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-640-2.

SCHIFFER, Vladimír, 2006. *Inventarizace v praxi: otázky a odpovědi*. Praha: Grada. ISBN 80-247-1921-5.

SCHIFFER, Vladimír, 2005. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů*. Praha: POLYGON. ISBN 80-7273-117-3.

STROUHAL, Jiří, 2011. *Účetní závěrka*. 2 aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-692-9.

SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2011. *Inventarizace: praktický průvodce*. 6. rozšířené vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-6.

Zákony

ČESKO. Zákon č. 40 ze dne 26. února 1964 občanský zákoník. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1964, částka 019, s. 201-248. Dostupný také z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_3584.html?year=PRESENT.

ČESKO. Zákon č. 89 ze dne 20. dubna 1995 o státní statistické službě. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1995, částka 019, s. 993-1004. Dostupný také z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/zakon_o_statni_statisticke_sluzbe.

ČESKO. Zákon č. 262 ze dne 21. dubna 2006 zákoník práce. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2006, částka 084, s. 3145-3241. Dostupný také z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&nr=262~2F2006&rpp=15>.

ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupný také z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakon_563_1991_uplne_zneni_31122010\(1\).pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakon_563_1991_uplne_zneni_31122010(1).pdf).

ČESKO. Zákon č. 586/1992 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1992, částka 117, s. 3473-3491. Dostupný také z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_795.html.

ČESKO. Zákon č. 593/1992 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1992, částka 119, s. 3565-3567. Dostupný také z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_3586.html.

Materiály společnosti

Interní materiál firmy.

Vnitřní směrnice firmy XY, s.r.o.

Metodická pomůcka k sestavení roční účetní závěrky

Internetové zdroje

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. 2011 [cit. 2012-04-26]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/ministr-a-ministerstvo/analyticke-materialy/>.

MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Obchodní rejstřík a Sbíрка listin* [online]. 2012 [cit. 2012-03-22]. Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$.](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$.)

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

D	Strana účtu Dal
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
IFRS	International Financial Reporting Standards
MD	Strana účtu Má dáti
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Organizační schéma společnosti	32
Obrázek 2 Graf vývoje ukazatelů obratovosti firmy v letech 2007 – 2010.....	36
Obrázek 3 Schéma průběhu účetní závěrky.....	38
Obrázek 4 Grafické znázornění výsledku inventury k celkové hodnotě účtu 022-0005.....	45
Obrázek 5 Struktura fakturace dle výkonů	47

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Příklad pro stanovení rozsahu inventarizace majetku.....	23
Tabulka 2 Příklad pro stanovení rozsahu inventarizace	28
Tabulka 3 Ukazatele aktivity v letech 2007-2010.....	35
Tabulka 4 Evidence dlouhodobého hmotného majetku	43
Tabulka 5 Vzor souhrnných protokolů.....	44
Tabulka 6 Výsledek inventury – zařazení majetku	44
Tabulka 7 Výsledek inventury – vyřazení majetku z evidence	44
Tabulka 8 Soupis vybraných pohledávek k 31. 12. 2011	48
Tabulka 9 Účtování opravných položek.....	48
Tabulka 10 Zrušení opravné položky.....	49
Tabulka 11 Odpis pohledávky z evidence	49

SEZNAM PŘÍLOH

- PŘÍLOHA P I.** Inventarizační zápis
- PŘÍLOHA P II.** Dohoda o hmotné odpovědnosti za hodnoty svěřené k vyúčtování
- PŘÍLOHA P III.** Prohlášení pracovníka odpovědného za inventovaný majetek

PŘÍLOHA P I: INVENTARIZAČNÍ ZÁPIS

Společnost XY, s.r.o.
Adresa společnosti

INVENTARIZAČNÍ ZÁPIS

Rok: 2011

Sepsaný podle směrnice pro provádění inventarizací

1.	HIK ve složení:	Předseda: (Příjmení Jméno) člen: člen: člen: člen:
2.	Doba inventarizace:	Od do:
3.	Druh inventarizace:	Ke dni:
4.	Označení inv. hospodářských prostředků: Jejich umístění:	
5.	Hmotnou odpovědnost za inv. prostředky má: Dohoda o hmotné odpovědnosti podepsána dne:	
6.	Skutečný stav inventurovaného majetku jsou uvedeny v příložených inventarizačních soupisech inv. č. Celková hodnota zjištěných přebytků činí: Kč Celková hodnota zjištěných úbytků činí: Kč Na zjištěné rozdíly oproti odsouhlasenému účetnímu stavu byly dne vyhotoveny tyto doklady: Vyjádření odpovědného pracovníka ke zjištěným rozdílům je přílohou tohoto zápisu	
7.	Návrh na vypořádání inventurních rozdílů:	
8.	Ostatní poznatky z inventarizace:	
9.	V dne:	Podpisy členů IK: předseda: člen: člen: člen:

PŘÍLOHA P II: DOHODA O HMOTNÉ ODPOVĚDNOSTI ZA HODNOTY SVĚŘENÉ K VYÚČTOVÁNÍ

Příloha č. 2 – směrnice č. 10

Dohoda o hmotné odpovědnosti za hodnoty svěřené k vyúčtování

Název organizace

zastoupená vedoucím

a

..... (jméno, příjmení, rodné číslo a funkce pracovníka)

uzavírají tuto dohodu o převzetí odpovědnosti za schodek na svěřených hodnotách, které je pracovník povinen vyúčtovat:

1. Pracovník přejímá hmotnou odpovědnost za hodnoty svěřené k vyúčtování. Rozsah převzatých hodnot je v připojeném inventurním soupisu.
2. Pracovník se zavazuje, že učiní ze své strany vše, aby zabránil schodkům na hodnotách, které mu byly svěřeny k vyúčtování, že povede všechny potřebné a předepsané zápisy (evidenci) a bude sestavovat a předkládat všechny předepsané výkazy a hlášení ve stanovených lhůtách.
3. Organizace se zavazuje zajistit pracovníkovi takové pracovní podmínky, aby mohl řádně plnit své úkoly bez ohrožení majetku a zdraví.
4. Budou-li u hodnot, které pracovník převzal k vyúčtování, zjištěny schodky, je pracovník povinen nahradit škodu v plné výši, pokud se této povinnosti nezprostí. Pro určení výše skutečné škody na svěřených hodnotách k vyúčtování rozhoduje cena v době poškození.
5. Obě smluvní strany prohlašují, že v den podepsání dohody o převzetí odpovědnosti za hodnoty svěřené k vyúčtování není závad, jež by zabraňovaly pracovníkovi v řádném plnění pracovních úkolů nebo povinností, které jsou s ním v přímé souvislosti.
6. Zjistí-li pracovník po podepsání této dohody závady, bránící mu řádnému plnění pracovních úkolů, je povinen oznámit to neprodleně svému nadřízenému pracovníkovi, za účelem jejich včasného odstranění (ve smyslu odst. 3 této dohody).
7. Pracovník potvrzuje, že je obeznámen s pracovní náplní své funkce a s předpisy pro ni stanovenými, jakož i s předpisy o své odpovědnosti.
8. Tato smlouva je sepsána ve dvou vyhotoveních, z nichž jedno obdrží pracovník a druhé organizace.

V dne

.....
podpis pracovníka

.....
podpis vedoucího organizace

PŘÍLOHA P III: PROHLÁŠENÍ PRACOVNÍKA ODPOVĚDNÉHO ZA INVENTOVANÝ MAJETEK

Příloha č. 1 – směrnice č. 10

Název organizace:

Prohlášení pracovníka odpovědného za inventovaný majetek

Jméno a příjmení:

Pracoviště:

Prohlašuji tímto, že:

- a) veškeré doklady týkající se stavu a pohybu zásob zboží, obalů, materiálu, hmotného a nehmotného majetku jsem odevzdal k zaúčtování,
- b) všechny příjmy a výdaje těchto prostředků do zahájení inventury jsou zachyceny v účetnictví nebo v operativní evidenci.

Dále potvrzuji:

- a) poslední čísla dokladů ke dni inventury:

- b) ve skladu nejsou ke dni inventury žádné cizí zásoby(+)
ve skladu jsou ke dni inventury tyto cizí zásoby, které jsou řádně označeny (+):

V dne

podpis odpovědného pracovníka

(+) Nehodící se škrtně